



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

****COMPROBANTES FISCALES CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V,
DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN
CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS
PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA
DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.***

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Rodrigo Maturano Lucero

Director de Tesis

Mtra. Ivonne del Río Galindo

Ciudad de México

2019

RESUMEN

COMPROBANTES FISCALES CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.

En el presente estudio, se analizan diversas interpretaciones y puntos de vista de la hipótesis contenida en la fracción V, del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación vigente en los años de 2008 y 2012, conforme a la cual, los comprobantes fiscales y los comprobantes fiscales digitales, respectivamente, deben contener, entre otros, el requisito relativo a la “descripción del servicio o uso goce que amparen”, elemento éste que dichos años se estimó que también permitía fortalecer los mecanismos de comprobación fiscal entonces existentes.

Contenido

Introducción	4
CAPÍTULO I.....	8
Aspectos relevantes del marco jurídico aplicable a la emisión de comprobantes fiscales en el ejercicio fiscal de 2008.	8
I.1. Requisitos para la expedición de comprobantes fiscales en 2008.	8
I.2. Otros documentos que sirven como comprobantes fiscales.	9
I.3. Comprobantes simplificados (No acreditables ni deducibles).....	10
I.3.1. Requisitos de los comprobantes simplificados.....	10
I.4. Caso en que no existe obligación de señalar en el comprobante el lugar de su expedición.....	11
I.5. Infracciones y sanciones.	11
CAPÍTULO II	
Régimen jurídico aplicable a la emisión de comprobantes	
Fiscales en el ejercicio fiscal de 2012.....	13
II.1. Comprobantes fiscales para el ejercicio fiscal de 2012.	13
II.2. Antecedentes relativos a la emisión de comprobantes fiscales digitales.	16
II.2.1. Requisitos para la expedición de comprobantes fiscales digitales.....	17
II.2.2. Obligaciones para contribuyentes que expidieran comprobantes fiscales digitales.	19
II.2.2.1. Otras obligaciones para contribuyentes que expiden comprobantes fiscales digitales.	20
II.2.2.1.1. Proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales.	22
II.2.2.1.2. Infracciones y sanciones.	22
II.2.2.2. Obligaciones para personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce o usen servicios.....	22
II.2.3. Impresión de comprobantes fiscales digitales por medios propios.	23
II.2.4. Delitos relacionados con los comprobantes fiscales digitales y dispositivos de seguridad.....	24

II.2.5. Comprobantes fiscales en papel.....	24
II.2.5.1. Requisitos de los comprobantes fiscales impresos por medios propios o a través de terceros tratándose de operaciones cuyo monto no exceda de \$2,000.00.....	25
II.2.5.2. Obligaciones para los contribuyentes que emitan sus comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros.	27
II.2.5.2.1. Infracciones y sanciones.	28
II.2.5.3. Obligaciones para los contribuyentes que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce o usen servicios de un contribuyente respecto de las operaciones cuyo monto no exceda de \$2,000.00.	28
II.2.5.4. Obligaciones para los proveedores de dispositivos de seguridad.	29
II.2.5.4.1 Infracciones y sanciones.	29
II.2.5.5. Delitos relacionados con los dispositivos de seguridad.....	29
II.2.6. Estados de cuenta como comprobantes fiscales.	30
II.2.7. Presunción de certeza de los datos contenidos en comprobantes fiscales digitales.....	31
II.2.8. Reserva de datos e informes.	31
II.3. Elementos característicos relativos a la expedición de comprobantes fiscales digitales para el ejercicio fiscal de 2012.....	31
II.3.1. Comprobantes digitales en forma impresa.	32
II.3.2. Comprobantes fiscales simplificados.....	33
CAPÍTULO III	
Elementos característicos de la Contradicción de Tesis 232/2017 que dieron lugar al criterio contenido en la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.)	35
III.1. Análisis de la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), atendiendo al derecho fundamental de igualdad y el principio de equidad tributaria.	38
III.2. Análisis de la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), atendiendo al ejercicio de facultades discrecionales de la autoridad.	38
III.3. Análisis de la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), atendiendo a los principios de comodidad tributaria, de economía en la recaudación y de eficiencia del sistema tributario.....	39
CAPÍTULO IV	
Análisis del criterio contenido en la Contradicción de Tesis 232/2017, del que derivó la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), a la luz del derecho fundamental de igualdad y del principio de equidad tributaria	40

IV.1. El derecho fundamental de igualdad	40
IV.2. El principio de equidad.	41
IV.3. Posible transgresión del derecho fundamental y del principio de equidad.....	42
CAPÍTULO V	
Análisis del criterio contenido en la Contradicción de Tesis 232/2017, del que derivó la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), atendiendo al ejercicio de facultades discrecionales de la autoridad	45
V.1. Las facultades discrecionales.	45
V.2. Las facultades de comprobación en materia fiscal.	47
V.2.1. La visita domiciliaria.	48
V.2.2. La revisión de escritorio o gabinete.....	50
V.3. La descripción del servicio o del uso o goce que amparen, constituye un criterio subjetivo.....	52
V.4. La presunción de certeza de información contenida en los comprobantes fiscales.....	54
V.5. La eficacia de documentos en que se contenga detalladamente la descripción del servicio del uso o goce que amparen.	55
CAPÍTULO VI	
Análisis del criterio contenido en la Contradicción de Tesis 232/2017, del que derivó la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), a la luz de los principios de comodidad tributaria, de economía en la recaudación y de eficiencia del sistema tributario	60
VI.1. El principio de comodidad tributaria.	60
VI.2. El principio de economía en la recaudación.	61
VI.3. El principio de eficiencia.	63
VI.4. Complejidad del cumplimiento de obligaciones fiscales en la expedición de comprobantes fiscales.....	64
CONCLUSIONES	68
BIBLIOGRAFÍA	70

Introducción.

En la última década, han prosperado sendas reformas en nuestro marco tributario, y particularmente tratándose de los requisitos que deben satisfacer los comprobantes fiscales, el legislador ha buscado en todo momento, establecer mecanismos que permitan a las autoridades fiscales tener mejores herramientas de fiscalización que permitan a su vez cerciorarse de la existencia de las operaciones que realicen los contribuyentes y evitar así, la evasión y defraudación fiscal.

Para el cumplimiento de los propósitos referidos, ha hecho uso de las tecnologías de la información, considerando entre muchos otros factores, el hecho de que la economía digital genera día con día más transacciones en nuestro país. Muestra de ello es que entre 2005 y 2012, la inversión en telecomunicaciones en nuestro país, se incrementó en más de 11 MMDD.

En materia tributaria, desde mediados de los años noventa, las autoridades fiscales han implementado una serie de adecuaciones a las disposiciones legales y sus plataformas electrónicas en aras de mejorar su recaudación. Ejemplo de ello, es la creación del portal del Servicio de Administración Tributaria, el lanzamiento de pagos por medios electrónicos, la implementación de contraseñas y firmas electrónicas, y la obligación de expedir comprobantes fiscales digitales (facturas electrónicas), entre muchos otros, ésta última, tendiente a la validación de su empleo tratándose de deducciones y acreditamientos para efectos fiscales.

La adopción de dichas medidas ha tenido en todo momento como propósito fundamental, fortalecer los mecanismos de comprobación fiscal existentes, para obtener certeza de que los ingresos, deducciones y acreditamientos manifestados o aplicados por los contribuyentes son reales y correctos, y con ello procurar evitar la evasión y la defraudación fiscal.

Como se recordará, en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, que dio lugar a la expedición del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995, publicado en el Diario Oficial de la federación el 7 de diciembre de 2009, se sostuvo que las medidas de fortalecimiento referidas, obedecen a que las principales conductas de evasión fiscal que se tienen identificadas, da lugar a la aplicación de deducciones soportadas con facturas apócrifas o provenientes de operaciones inexistentes,

derivadas de la reproducción, falsificación y comercialización ilegal de ese tipo de comprobantes fiscales, lo cual erosiona de manera significativa la base gravable del impuesto y, en muchos casos, origina la solicitud de devoluciones indebidas de impuestos.

En virtud de lo anterior, a través de la iniciativa de referencia, se instrumentaron nuevos esquemas que conllevan el fortalecimiento de los mecanismos de comprobación fiscal previstos por las disposiciones fiscales, a efecto de disminuir la evasión fiscal, al evitar la falsificación y comercialización indebida de comprobantes fiscales, según se afirmó, sin dejar de lado, la simplificación administrativa que se impulsaría a través de la utilización de las nuevas herramientas tecnológicas.

En el presente estudio, se analiza la interpretación que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dio a la hipótesis contenida en la fracción V, del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación vigente en los años de 2008 y 2012, conforme a la cual, los comprobantes fiscales y los comprobantes fiscales digitales, respectivamente, deben contener, entre otros, el requisito relativo a la “descripción del servicio o uso goce que amparen”, elemento éste que dichos años se estimó que también permitía fortalecer los mecanismos de comprobación fiscal entonces existentes.

De dicha interpretación, nuestro Máximo Tribunal concluyó medularmente mediante en la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), que se cumple con el requisito consistente en señalar la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, cuando en ellos se señale la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, precisando además, que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades.

No obstante, en la ejecutoria recaída a la Contradicción de Tesis 232/2017, concluyó que atendiendo a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, “excepcionalmente”, existe la posibilidad de que sus pormenores se contengan en un documento distinto, que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que considera, resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo.

Lo anterior, sostiene, debido a que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción

realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso.

Delimitado el criterio interpretativo contenido en la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), se aprecian ciertos aspectos que estimo, si bien por no formar parte de la litis constitucional que dio lugar a la emisión de las ejecutorias que contienen los criterios contendientes en la Contradicción de Tesis 232/2017, escapan del alcance interpretativo de la referida Jurisprudencia, sin embargo, existen cuestiones que resulta importante destacar de dicho criterio jurisprudencial, al tratarse de aspectos que repercuten directamente sobre los elementos esenciales de las contribuciones que afectan, a saber, impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado.

Lo anterior, en un primer momento, atiende al hecho de que amén de que nuestro Máximo Tribunal analiza el concepto “descripción del servicio o uso goce que amparen” a que se refiere la fracción V, del artículo 29-A, del Código Tributario Federal, no debe perderse de vista que continúa siendo un criterio subjetivo el determinar si los comprobantes fiscales cumplen o no con tal requisito, pues queda al libre arbitrio de la autoridad fiscal, concluir si el comprobante fiscal contiene, lo suficientemente detallado o delimitado, la “descripción del servicio o uso goce que amparen”; es decir, se erige como una facultad discrecional y no reglada el determinar si un determinado comprobante fiscal reúne los requisitos exigidos por la Ley de la materia para considerar que el gasto respectivo puede ser deducido y acreditable fiscalmente.

Sin que sea óbice a lo anterior, el hecho de que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación hubiese concluido también que tal detalle resulte indispensable para determinar, “caso por caso”, la procedencia de la deducción del impuesto sobre la renta o el acreditamiento del impuesto al valor agregado, según corresponda, atendiendo a la “descripción del servicio o uso goce que amparen” los comprobantes fiscales respectivos.

Lo anterior, pues no debe perderse de vista que las normas legales, como hipótesis generales y abstractas, se encuentran dirigidas a la colectividad y no a una persona en particular y siendo el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes una cuestión de orden público e interés social, parece injustificado analizar “caso por caso” el alcance de un imperativo legal.

En segundo término, como se desarrollará en el cuerpo del presente estudio, considero que respecto del alcance interpretativo que en la tesis de jurisprudencia en estudio se otorga a la expresión “descripción del servicio o uso goce que amparen” a que se refiere la fracción V, del artículo 29-A, del Código Tributario Federal, escapa del criterio jurisprudencial anteriormente aludido, la consideración del derecho fundamental de igualdad, así como de los principios de

equidad tributaria comodidad tributaria, de economía en la recaudación y de eficiencia del sistema tributario.

Ella, considerando que conforme al referido principio tributario, se brinda al contribuyente la oportunidad no sólo de cumplir voluntariamente con sus obligaciones fiscales, sino además la de identificar y reconocer de manera puntual su situación fiscal actual, es decir, considerar si los ingresos deben ser o no acumulables para efectos del impuesto sobre la renta y constituyen actos o actividades gravadas para efectos del impuesto al valor agregado y también, si las erogaciones que realice son deducibles y acreditables para efectos de dichas contribuciones, por resultar indispensables para su subsistencia.

CAPÍTULO I.

Aspectos relevantes del marco jurídico aplicable a la emisión de comprobantes fiscales en el ejercicio fiscal de 2008.

En el ejercicio fiscal de 2008, la expedición de comprobantes fiscales se efectuaba mediante documentos físicos o impresos a través de impresores autorizados por el Servicio de Administración Tributaria o bien por los propios contribuyentes, siempre y cuando contaran con autorización vigente para imprimir sus propios comprobantes.

I.1. Requisitos para la expedición de comprobantes fiscales en 2008.

Para que los contribuyentes pudiesen deducir o acreditar las contribuciones, los comprobantes fiscales debían cumplir con los siguientes requisitos:

- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expidiera. Tratándose de contribuyentes que tuvieran más de un local o establecimiento, deberían señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidieran los comprobantes;
- Contener el número de folio de comprobante fiscal digital asignado por el Servicio de Administración Tributaria o por el proveedor de certificación de comprobantes;
- Señalar lugar y fecha de expedición;
- Señalar la clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expidiera;
- Precisar la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que ampararan;
- Si la compra se realizó por diversas mercancías, debía anotarse el número e importe de cada una de ellas y el importe total en número o en letra. Lo anterior, también resultaba aplicable en la expedición de comprobantes por la prestación de servicios;

- Separar la cantidad del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios que en su caso se pagara;
- En caso de ventas de primera mano de mercancías de importación, contener el número y fecha del documento aduanero y aduana por la cual se realizó la importación, en el caso de que los contribuyentes hubiesen importado las mercancías;
- La Cédula de Identificación Fiscal impresa;
- La leyenda: *“La reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales”*, impresa con letra no menor de tres puntos;
- Registro federal de contribuyentes y datos de identificación del impresor autorizado, así como la fecha de autorización en el Portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria, con letra no menor de tres puntos;
- Número de aprobación asignado por el Sistema Integral de Comprobantes;
- Fecha de impresión; y
- Tratándose de personas físicas con actividades empresariales y profesionales y las del régimen intermedio, además de los requisitos antes señalados debían incluir en sus comprobantes la leyenda: “Efectos fiscales al pago”.

I.2. Otros documentos que sirven como comprobantes fiscales.

Para los efectos del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, durante el ejercicio fiscal de 2008, los siguientes documentos también sirvieron como comprobantes fiscales:

- Las copias de boletos de pasajero, guías aéreas de carga, órdenes de cargos misceláneos y comprobantes de cargo por exceso de equipaje, expedidos por las líneas aéreas en formatos aprobados por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes o por la *International Air Transport Association* “IATA”;
- Las notas de cargo a agencias de viaje o a otras líneas aéreas;

- Las copias de boletos de pasajero expedidos por las líneas de transporte terrestre de pasajeros en formatos aprobados por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes o por la *International Air Transport Association* “IATA”;

I.3. Comprobantes simplificados (No acreditables ni deducibles).

Para los efectos del artículo 29, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, se consideran comprobantes fiscales simplificados aquellos que expiden las personas que enajenen bienes o presten servicios en establecimientos abiertos al público en general, y que se emiten cuando el interesado no solicite el comprobante fiscal a que se refiere la fracción anterior o no proporcione su registro federal de contribuyentes y el importe de la operación sea mayor de \$100.00.

También se conocen como “notas de venta”, y en ellos no se desglosa el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios (se incluyen en el monto total), por lo que estos impuestos no se pueden acreditar (restar del impuesto a cargo). El importe pagado en una nota de venta no resultaba deducible para calcular el impuesto empresarial a tasa única e impuesto sobre la renta correspondientes.

Adicionalmente, no se tenía la obligación de expedir comprobante, tratándose de los servicios de transporte colectivo urbano, suburbano, ni en aquellos casos de enajenación de bienes a través de máquinas expendedoras, cuando el comprobante que se expidiera no podía ser conservado por el contribuyente por tener que introducirse el mismo en máquinas que permitieran el acceso a un lugar determinado. En el caso de formas valoradas o prepagadas, éstas servían como comprobante para efectos fiscales.¹

I.3.1. Requisitos de los comprobantes simplificados.

Al igual que los comprobantes fiscales impresos a que se ha hecho referencia, los comprobantes simplificados debían obtenerse de imprentas, con la salvedad de que respecto de éstas no era necesario que estuviesen autorizadas

¹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Folleto: Comprobantes Fiscales. ¿Qué son? ¿Quiénes los deben expedir? ¿Para que sirven?. Año: 2008. P. 11.

por el Servicio de Administración Tributaria, en original y copia, foliados en forma consecutiva antes de ser utilizados y, además, cumplir los requisitos siguientes:

- Impreso el nombre, la denominación o razón social, según se trate de persona física o moral, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Cuando se tenga más de un local o establecimiento debe señalarse el domicilio del local o establecimiento en que se expidan.
- Impreso el número de folio.
- Lugar y fecha de expedición.
- Importe total de la operación, consignado en número o en letra. Debe entregarle al cliente la copia y conservar el original empastándolo en su orden.”²

Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 37 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en los comprobantes simplificados referidos el importe total de la operación se podía consignar indistintamente en número o letra.

I.4. Caso en que no existe obligación de señalar en el comprobante el lugar de su expedición.

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 29-A, fracciones I y III del Código Fiscal de la Federación, aquellos contribuyentes que contaran con un sólo local o establecimiento y que en sus comprobantes constare impreso su domicilio fiscal, no se encontraban obligados a señalar el lugar de su expedición. Ya que se daba por entendido que el comprobante se expidió en el domicilio al efecto precisado.

I.5. Infracciones y sanciones.

El Servicio de Administración Tributaria, a través de las unidades administrativas con las que cuenta, y en ejercicio de sus facultades de comprobación, realiza visitas domiciliarias a los contribuyentes para verificar el

² Secretaría de Hacienda y Crédito Público; Op. cit. Pág.12.

cumplimiento de las disposiciones fiscales correspondientes en la expedición de comprobantes fiscales o simplificados por las ventas o servicios que presten.

En caso de que la autoridad fiscal detecte el incumplimiento de unos de los requisitos fiscales o la omisión de la obligación de expedir los mismos, se impondría la sanción correspondiente y en su caso, puede ordenar la clausura del establecimiento.

CAPÍTULO II

Régimen jurídico aplicable a la emisión de comprobantes Fiscales en el ejercicio fiscal de 2012

II.1. Comprobantes fiscales para el ejercicio fiscal de 2012.

En el ejercicio fiscal de 2012, particularmente, por lo que se refiere a la expedición de comprobantes fiscales se refiere, según se expresó en la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión el 8 de septiembre de 2011, las reformas efectuadas en la materia tenían dos propósitos fundamentales:

- a) Simplificar la legislación vigente con respecto a los requisitos que deben contener dichos comprobantes fiscales, a efecto de que los mismos queden establecidos de manera clara y sencilla, con lo cual se otorga mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; y
- b) Elevar a rango legal disposiciones que se encontraban en reglas de carácter general relativas a requisitos de los comprobantes fiscales y estados de cuenta emitidos por instituciones de crédito y otras personas autorizadas para ello.

Adicionalmente, el Ejecutivo Federal planteó suprimir algunos requisitos de los comprobantes fiscales como son el nombre, denominación o razón social y domicilio fiscal de quien los expide y conservar solamente su clave del registro federal de contribuyentes.

Cabe destacar que acorde con lo establecido en el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012, específicamente en el Eje 1. “Estado de Derecho y Seguridad”, el 30 de junio de 2010 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria”, a través del cual se eliminaron para los contribuyentes diversas obligaciones de carácter formal, mientras que el H. Congreso de la Unión aprobó diversas reformas a la Ley Federal de Derechos, consistentes en eliminar trámites administrativos que no eran indispensables para la Administración Pública Federal, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2010, con lo cual se benefició a los contribuyentes al generarse un ahorro tanto en el pago de sus contribuciones como en los tiempos que destinan para el cumplimiento de las normas tributarias.

Si bien lo anterior tiene como propósito esencial facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, mediante la reforma efectuada a los artículos 29, 29-A y 29-B, del Código Fiscal de la Federación en vigor a partir del 1º de enero de 2012, se pretendió continuar con una política de simplificación que se tradujera, según se señaló en la referida Exposición de Motivos, en contar con un marco normativo tributario claro, sencillo y de fácil cumplimiento.

Así pues, considerando que las obligaciones inherentes a la emisión de comprobantes fiscales se encontraba dispersa en diversas disposiciones tributarias tales como leyes, reglamentos, resolución miscelánea fiscal, reglas de carácter general en materia de comercio exterior y facilidades administrativas, tal cuestión generaba una carga administrativa para los contribuyentes, dada la complejidad para el cumplimiento de sus obligaciones en la materia, precisamente, por estimar que no se cumple con el principio de comodidad tributaria al que se hará referencia más adelante.

A decir del Ejecutivo Federal, existen 158 requisitos de comprobantes fiscales, los cuales se encuentran dispersos en 27 artículos y 24 reglas, distribuidos de la siguiente manera:

Disposición fiscal	Artículos	Reglas	Requisitos
Código Fiscal de la Federación	4		35
Reglamento del Código Fiscal de la Federación	2		15
Ley del Impuesto sobre la Renta	5		5
Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta	10		20
Ley del Impuesto al Valor Agregado	2		2
Disposición fiscal Artículos Reglas Requisitos Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	1		4
Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	1		3
Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos	2		3
Resolución Miscelánea Fiscal		20	49
Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior		3	17
Resolución de Facilidades Administrativas		1	5

Totales	27	24	158 ³
---------	----	----	------------------

Aunado a lo anterior, considerando que existen también diversos requisitos que resultan innecesarios o en algunos casos, duplicados en las disposiciones fiscales, amén de no existir uniformidad en la denominación de los comprobantes fiscales, por emplearse en forma indistinta los términos facturas, recibos, documentación comprobatoria, nota de venta, entre otros, el Ejecutivo federal consideró que se torna complejo el cumplimiento de obligaciones por parte de los contribuyentes.

En ese contexto, y atendiendo tácitamente al cumplimiento del principio de comodidad tributaria, se propuso estimó conveniente simplificar los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales y compilarlos en el Código Fiscal de la Federación a efecto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes en esta materia, sin que ello causare afectación a la adopción del empleo de tecnologías de la información en la emisión de comprobantes fiscales, según se advierte del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995, publicado en el Diario Oficial de la federación el 7 de diciembre de 2009.

En atención a lo anterior, en la propuesta referida se consideró mantener como regla general que los comprobantes fiscales se emitieran en documento digital por medio de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y como excepciones o formas alternas de comprobación:

- a) La expedición de comprobantes fiscales en forma impresa para contribuyentes que no sobrepasen el monto de ingresos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general;
- b) El estado de cuenta que emitan las instituciones financieras y las personas morales autorizadas para ello; y
- c) Las demás que establezca la autoridad fiscal mediante reglas de carácter general.

³ Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión el 8 de septiembre de 2011.

Aunado a lo anterior, con motivo de las reformas efectuadas a los dispositivos a que se ha venido haciendo referencia, se adecuaron también diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación relativas a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, en materia de infracciones, multas y delitos relacionados con la expedición de comprobantes fiscales digitales, así como al procedimiento administrativo de ejecución con el propósito de que resultaran acordes con el esquema de comprobantes fiscales establecido.

En relación con lo anterior, resulta importante destacar el marco legal por virtud del cual se implementó la obligación de expedir comprobantes fiscales digitales, misma que fue creada mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995, publicado en el Diario Oficial de la federación el 7 de diciembre de 2009.

II.2. Antecedentes relativos a la emisión de comprobantes fiscales digitales.

Según se expresó en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que dio lugar a la expedición del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995, publicado en el Diario Oficial de la federación el 7 de diciembre de 2009, con el propósito de establecer medidas de simplificación administrativa que además apoyen la recaudación, el Ejecutivo Federal propuso fortalecer los mecanismos de comprobación fiscal existentes, para obtener certeza de que los ingresos, deducciones y acreditamientos manifestados o aplicados por los contribuyentes son reales y correctos, y con ello procurar evitar la evasión y la defraudación fiscal, para lo cual, se reformaron los artículos 29, 29-A y 29-C del Código Fiscal de la Federación en materia de comprobantes fiscales.

Las medidas de fortalecimiento a que se hizo referencia, obedecieron a que las principales conductas de evasión fiscal que se tenían identificadas se originaban, en su mayoría, respecto de los comprobantes fiscales emitidos en

papel, lo que daba lugar a la aplicación de deducciones soportadas con facturas apócrifas o provenientes de operaciones inexistentes, derivadas de la reproducción, falsificación y comercialización ilegal de ese tipo de comprobantes fiscales, lo cual erosionaba de manera significativa la base gravable del impuesto y, en muchos casos, originaba la solicitud de devoluciones indebidas de impuestos.

En virtud de lo anterior, a través de la iniciativa de referencia, se consideró necesario instrumentar un nuevo esquema que acarrearía el fortalecimiento de los mecanismos de comprobación fiscal previstos en ese entonces por las disposiciones fiscales (consistentes en: comprobante fiscal en papel, comprobante fiscal digital y el estado de cuenta bancario), a efecto de disminuir la evasión fiscal, al evitar la falsificación y comercialización indebida de comprobantes fiscales, sin dejar de lado, según su parecer, la simplificación administrativa que se impulsaría a través de la utilización de las nuevas herramientas tecnológicas, como el Internet.

El establecimiento de dicho esquema, según se expresó en la fracción I del Artículo Décimo de las Disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación, entró en vigor a partir del 1º de enero de 2011, a efecto de que los contribuyentes contaran con un plazo razonable para la transición y su implementación.

II.2.1. Requisitos para la expedición de comprobantes fiscales digitales.

Como parte de los requisitos que los comprobantes fiscales digitales que expidieran los contribuyentes con motivo de las actividades que realizaran, en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación el Legislador estableció que dichos comprobantes deberían:

- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expidiera. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberían señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes;
- Contener el número de folio de comprobante fiscal digital asignado por el Servicio de Administración Tributaria o por el proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales;
- Contener el sello digital del Servicio de Administración Tributaria;
- Señalar lugar y fecha de expedición;

- Señalar la clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expidiera;
- Precisar la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que ampararen;
- Señalar el valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales debieran trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso;
- Señalar el número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación;
- Señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación que ampare se hace en una sola exhibición o en parcialidades; y
- Contener el certificado de sello digital del contribuyente que lo expidió.

Aunado a las obligaciones que han quedado apuntadas, mediante el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, se estableció que en los comprobantes fiscales digitales que se expidieran cuando el pago de la contraprestación que amparen se hubiese hecho en una sola exhibición, se debería indicar el importe total de la operación y, cuando así procediera, en términos de las disposiciones fiscales, el monto de los impuestos que se trasladaren, desglosados por tasas de impuesto.

Por su parte, en aquellos casos en que los comprobantes fiscales digitales que se expidan señalen en forma expresa que el pago de la contraprestación que ampara se hace en parcialidades, el comprobante deberá indicar, además del importe total de la operación, que el pago se realizará en parcialidades y, en su caso, el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto que por concepto de impuestos se trasladan en dicha parcialidad, desglosados por tasas de impuesto.

Asimismo, en este último caso, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de las parcialidades, el cual deberá contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y en su caso, tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expida el comprobante; la impresión del número de folio; lugar y fecha de expedición así como la clave del registro federal de

contribuyentes de la persona a favor de quien se expida. De igual forma, se deberá anotar el importe y número de la parcialidad que ampara, la forma como se realizó el pago, el monto de los impuestos trasladados, desglosados por tasas de impuesto cuando así proceda y, en su caso, el número y fecha del comprobante que se hubiese expedido por el valor total de la operación de que se trate.

Resulta importante destacar que, según lo previene el penúltimo párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, cuando los comprobantes fiscales digitales no cumplan alguno de los requisitos que han quedado enunciados, los mismos no podrían deducirse o acreditarse fiscalmente.

Lo anterior, aunado al hecho de que de darse efectos fiscales a un comprobante fiscal digital a pesar de que el mismo no reuniera cualesquiera los requisitos antes precisados, se consideraría como una conducta constitutiva de delito.

II.2.2. Obligaciones para contribuyentes que expidieran comprobantes fiscales digitales.

Como ya quedó apuntado, si bien es cierto en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación en vigor se establece como opción la de expedir comprobantes fiscales digitales, no menos cierto es que a partir del 1 de enero de 2011, los contribuyentes obligados a expedir comprobantes fiscales por las actividades que realicen, deberán hacerlo mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Para cumplir con dicho imperativo, los contribuyentes que emitan comprobantes fiscales digitales, deberán satisfacer los siguientes requisitos:

- Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente
- Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales, ya sea un certificado para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos
- Cubrir, para los comprobantes que emita, los requisitos a que se hizo referencia en el apartado inmediato anterior
- Tratándose de operaciones que se realicen con el público en general, los comprobantes fiscales digitales deberán contener el valor de la operación

sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto de los impuestos que se trasladen

- Proporcionar a sus clientes, la impresión del comprobante fiscal digital cuando así les sea solicitado
- Conservar y registrar en su contabilidad los comprobantes fiscales digitales que expidan
- Archivar y registrar los comprobantes fiscales digitales en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria
- Cumplir con los requisitos que las leyes fiscales establezcan para el control de los pagos, ya sea en una sola exhibición o en parcialidades
- Cumplir con las especificaciones que en materia de informática, determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general

II.2.2.1. Otras obligaciones para contribuyentes que expiden comprobantes fiscales digitales.

Como parte de las medidas tendientes al fortalecimiento de los mecanismos de comprobación fiscal existentes, para obtener certeza de que los ingresos, deducciones y acreditamientos manifestados o aplicados por los contribuyentes son reales y correctos, y con ello procurar evitar la evasión y la defraudación fiscal, cobra particular relevancia la adoptada en la fracción IV del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, por virtud de la cual, se impuso a los contribuyentes que expidieran comprobantes fiscales digitales la obligación de que, previa expedición del comprobante fiscal digital a quien adquiriera bienes, disfrute de su uso o goce o use servicios, remitiera al Servicio de Administración Tributaria, dicho comprobante a través de los mecanismos digitales determinados mediante reglas de carácter general.

El propósito de dicha remisión a través de mecanismos digitales, tuvo como finalidad que el Servicio de Administración Tributaria “validara” que el comprobante fiscal digital:

- Contenía impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien lo expida. Tratándose de contribuyentes que contaran más de un local o establecimiento,

deberían señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidieran los comprobantes;

- Contenia el número de folio de comprobante fiscal digital asignado por el Servicio de Administración Tributaria o por el proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales;
- Contenia el sello digital del Servicio de Administración Tributaria;
- Señalara el lugar y fecha de expedición;
- Señalara la clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expidiera;
- Precisara la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparara;
- Señalara el valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales debieran trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso;
- Señalara el número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación;
- Señalara en forma expresa si el pago de la contraprestación que ampare se hizo en una sola exhibición o en parcialidades; y
- Contuviera el certificado de sello digital del contribuyente que lo expidió.

Una vez que el Servicio de Administración Tributaria validara que el cumplimiento de los anteriores requisitos, asignaría al comprobante fiscal digital que le fue remitido el número de folio, e incorporaría el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

Hecho lo anterior, dicho comprobante fiscal digital sería remitido de nueva cuenta al contribuyente, para que, habiendo sido satisfechos todos y cada uno de los requisitos enunciados, se expidiera a la persona que adquiriera bienes o disfrutara del uso o goce temporal de bienes o use servicios.

II.2.2.1.1. Proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales.

Con el propósito de validar el cumplimiento de los requisitos a que se ha hecho referencia, de que se asignara al comprobante fiscal digital el folio y se incorporare al mismo el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, éste órgano desconcentrado contaba con la facultad de autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales para que efectuaren la validación, asignación de folio e incorporación del sello del comprobante fiscal digital. Dichos proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales deberían cumplir con los requisitos establecidos en las reglas de carácter general.

Al respecto, el Servicio de Administración Tributaria podía proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales, a fin de que los mismos pudiesen validar el cumplimiento de los requisitos antes enunciados, asignaren el folio del comprobante fiscal digital e incorporaren el sello digital respectivo.

II.2.2.1.2. Infracciones y sanciones.

Tratándose de las obligaciones en materia de comprobantes fiscales digitales a que se ha hecho referencia, en particular la de remitir al Servicio de Administración Tributaria el comprobante respectivo a través de su página de Internet, antes de su expedición, a fin de que dicho órgano desconcentrado o en su caso, los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales, validaran el cumplimiento de requisitos exigidos, asignaran el número de folio de comprobante fiscal digital e incorporaran la firma digital de dicho órgano desconcentrado, se estableció como supuesto de infracción el no cumplir cualesquiera de dichos imperativos, para lo cual, se determinó una sanción que oscila entre \$8,000.00 y \$15,000.00.

II.2.2.2. Obligaciones para personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce o usen servicios.

Como parte de los imperativos establecidos en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, el Legislador estableció en el primer párrafo de dicho numeral, la obligación a cargo de las personas que adquirieran bienes, disfrutaren de su uso o goce o usaren servicios, de solicitar la expedición del comprobante fiscal digital respectivo.

Hecho lo anterior, para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, en el tercer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, se estableció la obligación para los contribuyentes que adquirieran bienes, disfrutaren de su uso o goce o usaren servicios, de comprobar la autenticidad de los comprobantes consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara los comprobantes fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en dicho órgano desconcentrado y no ha sido cancelado.

De no comprobar la autenticidad de los comprobantes fiscales digitales en la forma y términos que ha quedado expuesto, el contribuyente no tendría certeza tanto de que el número de folio que amparara el comprobante hubiese sido autorizado al emisor, como de que el certificado que amparara el sello digital se encontraba registrado en el Servicio de Administración Tributaria o bien hubiese sido cancelado, y consecuentemente, de que resultara procedente deducir el gasto efectuado o trasladar el impuesto correspondiente, lo que impediría dar efectos fiscales a dicho comprobante, con independencia de las sanciones a las que podría hacerse acreedor.

De lo contrario, acorde con lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, cuando el número de folio que amparara el comprobante fiscal digital no hubiese sido autorizado al emisor o si el certificado que amparara el sello digital no se encontrase registrado en dicho órgano desconcentrado o bien, hubiese sido cancelado, el mismo no podría deducirse o acreditarse fiscalmente.

Lo anterior, independientemente de que de darse efectos fiscales a un comprobante fiscal digital a pesar de que el número de folio que amparare el comprobante fiscal digital no hubiese sido autorizado al emisor o si el certificado que amparare el sello digital no se encontrase registrado en dicho órgano desconcentrado o bien, hubiese sido cancelado, se consideraría como una conducta constitutiva de delito, como más adelante se expone.

II.2.3. Impresión de comprobantes fiscales digitales por medios propios.

Según se estableció en el cuarto párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que mediante reglas de carácter general determinare el Servicio de Administración Tributaria podían emitir sus comprobantes fiscales digitales por medios propios o a través de proveedores de servicios, siempre y cuando los mismos cumplieran con los requisitos establecidos por dicho órgano desconcentrado.

II.2.4. Delitos relacionados con los comprobantes fiscales digitales y dispositivos de seguridad.

En materia de comprobantes fiscales digitales, se dispuso que se sancionaría con pena privativa de libertad que iría de dos y hasta nueve años de prisión, a quien le diera efectos fiscales a los comprobantes cuyos dispositivos de seguridad no reunieran los requisitos exigidos por los dispositivos a que se ha hecho referencia. La duración de la pena de prisión que en su caso se impusiera, se determinaría de acuerdo al monto de lo defraudado.

Lo anterior, podría ser del conocimiento de la autoridad fiscal cuando la misma ejerciera sus facultades de comprobación respecto de un contribuyente y, del análisis que efectuare a los comprobantes fiscales digitales del mismo, concluyera que en ellos no se contiene impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expidió; no contuviera impreso el folio de comprobante fiscal digital asignado por el Servicio de Administración Tributaria y la firma digital del Servicio de Administración Tributaria; no señalara lugar y fecha de expedición; no señalara la clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expidió; no especificara la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparan; no señalara el valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que debieran trasladarse; no señalara el número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación; no contuviera el certificado digital del contribuyente que lo expidió, no tuviera asignado el número de folio de comprobante fiscal digital y no se encontrara plasmada la firma digital del Servicio de Administración Tributaria.

Habiendo tenido conocimiento de la conducta, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formularía querrela por la probable comisión del delito equiparable a la defraudación fiscal.

II.2.5. Comprobantes fiscales en papel.

Según se estableció en el quinto párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de operaciones cuyo monto no excediera de \$2,000.00, los contribuyentes podían emitir sus comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, siempre y cuando los mismos contuvieran

impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expidió; señalaran lugar y fecha de expedición; señalaran la clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expidió; especificaran la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que ampararan; señalaran el valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que debieran trasladarse; señalaran el número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación y tuvieran adherido un dispositivo de seguridad en los casos que el contribuyente emitiera sus propios comprobantes fiscales.

II.2.5.1. Requisitos de los comprobantes fiscales impresos por medios propios o a través de terceros tratándose de operaciones cuyo monto no exceda de \$2,000.00.

Al igual que los comprobantes fiscales digitales, los comprobantes que expidieran los contribuyentes con motivo de las actividades que realicen tratándose de operaciones cuyo monto no excediera de \$2,000.00, en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación se estableció que dichos comprobantes deberían:

- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expidiera. Tratándose de contribuyentes que tuvieran más de un local o establecimiento, deberían señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidieron los comprobantes;
- Señalar lugar y fecha de expedición;
- Señalar la clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expidió;
- Precisar la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen
- Señalar el valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales debían trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso;

- Señalar el número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación;
- Señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación que ampara se hizo en una sola exhibición o en parcialidades;
- Tener adherido un dispositivo de seguridad que cumpliera con los requisitos y características establecidas por el Servicio de Administración Tributaria.

Aunado a las obligaciones que han quedado apuntadas, mediante el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, se estableció que en los comprobantes fiscales impresos por medios propios o a través de terceros que se expidieran cuando el pago de la contraprestación que amparen se hubiese efectuado en una sola exhibición, se debería indicar el importe total de la operación y, cuando así procediera en términos de las disposiciones fiscales, el monto de los impuestos que se trasladaron, desglosados por tasas de impuesto.

Por su parte, en aquellos casos en que los comprobantes fiscales impresos por medios propios o a través de terceros que se expidieran señalaran en forma expresa que el pago de la contraprestación que amparan se hizo en parcialidades, el comprobante debería indicar, además del importe total de la operación, que el pago se realizaría en parcialidades y, en su caso, el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto que por concepto de impuestos se trasladaron en dicha parcialidad, desglosados por tasas de impuesto.

También, en este último caso, los contribuyentes deberían expedir un comprobante por cada una de las parcialidades, el cual contendría impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expidió y en su caso, tratándose de contribuyentes que tuvieran más de un local o establecimiento, señalaran el domicilio del local o establecimiento en el que se expidió el comprobante; la impresión del número de folio; lugar y fecha de expedición así como la clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expidió. De igual forma, se debía anotar el importe y número de la parcialidad que amparara, la forma como se realizó el pago, el monto de los impuestos trasladados, desglosados por tasas de impuesto cuando así procediera y, en su caso, el número y fecha del comprobante que se hubiese expedido por el valor total de la operación de que se trate.

Resulta importante destacar que, según lo previene el penúltimo párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, cuando los comprobantes fiscales impresos por medios propios o a través de terceros no cumplieran alguno de los requisitos que han quedado enunciados, los mismos no podrían deducirse o acreditarse fiscalmente.

Lo anterior, amén de que de darse efectos fiscales a un comprobante fiscal impreso por medios propios o a través de terceros, a pesar de que el mismo no reuniera cualesquiera los requisitos antes precisados, también se consideraría como una conducta constitutiva de delito, como se expondrá más adelante.

II.2.5.2. Obligaciones para los contribuyentes que emitan sus comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros.

Para emitir los comprobantes fiscales por medios propios o a través de terceros, tratándose de operaciones cuyo monto no excediera de \$2,000.00, los contribuyentes tendrían en primer término la obligación de solicitar la asignación de folios al Servicio de Administración Tributaria a través de su página de Internet, y cumplir con los requisitos establecidos mediante reglas de carácter general.

Asimismo, como parte de las obligaciones inherentes a la asignación de folios a que se hizo referencia, los contribuyentes que emitieran sus comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, debían proporcionar trimestralmente al Servicio de Administración Tributaria a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales que hubiesen expedido con los folios que les hubiesen sido asignados, y de no informar tal circunstancia, el Servicio de Administración Tributaria no autorizaría la asignación de nuevos folios.

De igual manera, una de las obligaciones de mayor relevancia tratándose de comprobantes fiscales impresos por medios propios o a través de terceros, es la relativa a que los comprobantes fiscales que se expidieran con motivo de las operaciones que se realizaran, debían tener adherido un dispositivo de seguridad que cumpliera con los requisitos y características establecidos por el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Se afirma que dicha obligación cobra importancia, porque mediante la reforma efectuada a los diversos dispositivos del Código Fiscal de la Federación, se tipificaron diversas conductas como delitos, en lo que corresponde al uso de los dispositivos de seguridad que deben tener adheridos los comprobantes fiscales impresos por medios propios o a través de terceros.

Lo anterior, aunado al hecho de que cuando el contribuyente no hubiese utilizado los dispositivos de seguridad referidos en un plazo de dos años contado a partir de que los hubiese adquirido, debía destruir los mismos y dar aviso de dicha circunstancia al Servicio de Administración Tributaria en los términos previstos en

la resolución Miscelánea Fiscal, so pena que de no efectuar la destrucción de dichos dispositivos, podía hacerse acreedor a la imposición de las sanciones que a continuación se precisan.

II.2.5.2.1. Infracciones y sanciones.

En relación con la obligación a que se hizo referencia en el apartado inmediato precedente, consistente en proporcionar trimestralmente al Servicio de Administración Tributaria a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales que hubiesen expedido con los folios que les hubiesen sido asignados, cuando los contribuyentes no proporcionaren dicha información, tal omisión se consideraría constitutiva de una infracción relacionada con la obligación de presentar información, ante lo cual, se impondría una multa de entre \$8,000.00 y \$15,000.00.

Por su parte, ante la omisión de cumplir con las obligaciones de destruir aquellos dispositivos de seguridad que no hubiesen sido utilizados por el contribuyente en un plazo de dos años contados a partir de la fecha en que se hubiesen adquirido y de dar aviso de tal circunstancia al Servicio de Administración Tributaria, los contribuyentes podían hacerse acreedores a la imposición de una multa de entre \$8,000.00 y \$15,000.00 por cada dispositivo de seguridad que no se hubiese destruido o respecto de cuya destrucción no se hubiese presentado el aviso correspondiente.

II.2.5.3. Obligaciones para los contribuyentes que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce o usen servicios de un contribuyente respecto de las operaciones cuyo monto no exceda de \$2,000.00.

Al igual que los comprobantes fiscales digitales a que se ha hecho referencia, para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en comprobantes fiscales impresos por medios propios o a través de terceros, respecto de las operaciones cuyo monto no excediera de \$2,000.00, en el octavo párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, se estableció la obligación para los contribuyentes que adquieran bienes, disfrutaren de su uso o goce o usen servicios, de comprobar la autenticidad de dichos comprobantes consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien aparece en los mismos, eran los correctos, así como comprobar la

autenticidad del dispositivo de seguridad y la correspondencia con los datos del emisor del comprobante.

II.2.5.4. Obligaciones para los proveedores de dispositivos de seguridad.

Como parte de las obligaciones a cargo de los sujetos que intervinieran en la emisión de comprobantes en forma impresa, se estableció en el noveno párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, la inherente a los proveedores de los dispositivos de seguridad, de proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información relativa a las operaciones con sus clientes en los términos que fije dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.

II.2.5.4.1. Infracciones y sanciones.

Con relación a la obligación para los proveedores de dispositivos de seguridad consistente en proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información relativa a las operaciones con sus clientes en los términos que fijó dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, en aquellos casos en que dichos proveedores no proporcionaren al referido órgano desconcentrado la misma, tal omisión se consideraría constitutiva de una infracción relacionada con la obligación de presentar información, para lo cual, se impondría una multa que oscilaría entre \$8,000.00 y \$15,000.00.

II.2.5.5. Delitos relacionados con los dispositivos de seguridad.

Acorde con las medidas adoptadas con la finalidad de fortalecer los mecanismos de comprobación fiscal para obtener certeza de que los ingresos, deducciones y acreditamientos manifestados o aplicados por los contribuyentes son reales y correctos, y con ello procurar evitar la evasión y la defraudación fiscal, el Ejecutivo Federal a través de la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, propuso el establecimiento de dos conductas consideradas como equiparables al delito de defraudación fiscal.

La primera de dichas conductas consistía en comercializar los dispositivos de seguridad en los casos que el contribuyente emitiera sus propios comprobantes fiscales, para lo cual, se entendería que se comercializan dichos dispositivos,

cuando la autoridad encontrara que en los mismos se contienen datos de identificación que no correspondían al contribuyente para el que fueron autorizados.

Por su parte, con la comisión de la segunda conducta, se impondría una sanción de tres meses a seis años de prisión, a quien fabricara, falsificara, reprodujera, enajene gratuita u onerosamente, distribuya, comercialice, transfiera, transmita, obtenga, guarde, conserve, reciba en depósito, introduzca a territorio nacional, sustraiga, use, oculte, destruya, modifique, altere, manipule o posea dispositivos de seguridad, sin haberlos adquirido en términos de la fracción VIII del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

II.2.6. Estados de cuenta como comprobantes fiscales.

En concordancia con el marco legal que rigió la expedición de comprobantes fiscales durante el ejercicio fiscal de 2012 a que se ha venido haciendo referencia, se modificó el segundo párrafo del artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, a fin de establecer que cuando los estados de cuenta señalaran la clave del registro federal de contribuyentes del enajenante, el prestador de servicio o el otorgante del uso o goce temporal de bienes; el bien o servicio de que se tratara; el precio o contraprestación; la fecha de emisión y; en forma expresa y por separado los impuestos que se trasladaron desglosados por tasa aplicable, no era necesario contar con el comprobante de la operación respectiva.

De igual manera, se estableció la presunción de que el estado de cuenta es original, cuando el mismo fuese exhibido en forma impresa o en su caso, en forma electrónica.

Finalmente, se previó que cuando no se cumplieran los requisitos establecidos en el artículo que se analiza o bien, en caso de que los datos contenidos en los estados de cuenta no correspondieran con la información de los estados de cuenta proporcionados por las entidades financieras, las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o las personas morales autorizadas para emitir tarjetas de crédito, de débito o de servicio o monederos electrónicos que emitieran los citados estados de cuenta, éstos no serán considerados como comprobantes fiscales para los efectos de las deducciones o acreditamientos autorizados en las leyes fiscales.

II.2.7. Presunción de certeza de los datos contenidos en comprobantes fiscales digitales.

Un aspecto fundamental con relación al valor legal que se concede a los comprobantes fiscales digitales, es el contenido en el último párrafo del artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, mediante el cual se estableció una presunción *iuris tantum* para las autoridades fiscales de presumir como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales, es decir, que dichos documentos gozarían de la presunción de certeza, para lo cual, su contenido sólo podía ser desvirtuado mediante prueba en contrario.

II.2.8. Reserva de datos e informes.

En materia de reserva de datos e informes contenidos en las declaraciones de los contribuyentes, mediante la reforma efectuada al artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, se excluyó de dicha reserva a la información que se proporcionara a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales que pretendiera deducir o acreditar, expedidos a su nombre en los términos a que se ha hecho referencia a lo largo del presente Capítulo.

Lo anterior significa que el personal oficial que interviniera en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias, no tendría la obligación de guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación, cuando dicha reserva comprendiera los datos que se proporcionaran a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales que pretendiera deducir o acreditar, expedidos a su nombre.

II.3. Elementos característicos relativos a la expedición de comprobantes fiscales digitales para el ejercicio fiscal de 2012.

Teniendo en cuenta el establecimiento de las sendas obligaciones a que se hizo referencia en los apartados que anteceden, y acotado el marco jurídico conforme al cual se reguló la expedición de comprobantes fiscales digitales, para el ejercicio fiscal de 2012, según se señaló en la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la

Federación presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión el 8 de septiembre de 2011, se consideró esencial, entre otras cuestiones:

- Mantener en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación la regla general de emitir los comprobantes fiscales en documento digital por medio de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y con el fin de otorgarle seguridad jurídica al adquirente del bien o servicio, se establece un plazo razonable para la entrega o envío del comprobante fiscal;
- Mantener únicamente los requisitos indispensables, entre los que se encuentran la regulación de la emisión de comprobantes fiscales tratándose del pago en una exhibición y en parcialidades y el señalar el régimen fiscal en que tributen los contribuyentes conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, supuesto que ya se encontraba previsto en otras disposiciones fiscales y se plasmaba por medio de leyendas. Es de destacar que se plantea suprimir los datos del nombre, denominación o razón social y del domicilio fiscal de los contribuyentes que expiden los comprobantes fiscales digitales tal y como ahora sucede tratándose de la persona a favor de quien se expide, toda vez que el Servicio de Administración Tributaria ya cuenta con dicha información en sus bases de datos, por lo cual se consideró que es suficiente que el comprobante contenga el requisito de la clave del registro federal de contribuyentes de quien lo expide. Además se propone establecer la opción de señalar un registro federal de contribuyentes genérico para el caso de que la persona a favor de quien se expida el comprobante sea un extranjero o una persona no obligada a inscribirse en dicho registro, en cuyo caso el comprobante fiscal que se emita se considera simplificado y no podrá deducirse o acreditarse, salvo para las devoluciones del impuesto al valor agregado que soliciten los turistas extranjeros.
- Conservar la obligación de incluir algunas especificaciones dependiendo del tipo de actividades que amparan, tales como devoluciones del impuesto al valor agregado a los turistas extranjeros, enajenaciones de tabacos labrados, operaciones pendientes de cobro, entre otras.

II.3.1. Comprobantes digitales en forma impresa.

Atendiendo a los propósitos establecidos por el Ejecutivo Federal en la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión el 8 de septiembre de 2011 de simplificar la legislación vigente con

respecto a los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales en forma impresa, se estimó conveniente, reubicar los requisitos de los comprobantes fiscales en forma impresa en el artículo 29-B, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Adicionalmente, se establecieron ciertas precisiones para la expedición de este tipo de comprobantes, a saber:

- a) Establecer con claridad que el dispositivo de seguridad de los comprobantes fiscales en forma impresa será proporcionado directamente por el Servicio de Administración Tributaria y no por terceros y que el mismo pierde vigencia al transcurrir un plazo de dos años a partir de dicho momento;
- b) Aclarar que la información correspondiente a los comprobantes fiscales en forma impresa que se hayan expedido con los folios asignados se presentará a través de declaraciones informativas; y
- c) Simplificar los requisitos para que los estados de cuenta que expidan las entidades financieras y otras personas autorizadas para ello, puedan ser utilizados como comprobantes fiscales sin que en los mismos se tengan que consignar los impuestos trasladados.

II.3.2. Comprobantes fiscales simplificados.

Particularmente, tratándose de este tipo de comprobantes, en la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión el 8 de septiembre de 2011, se consideró que la reforma efectuada a los dispositivos legales a que se ha venido haciendo referencia, debía atender a los siguientes propósitos:

- A concentrar sus requisitos y regulación en el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, para lo cual se toman en consideración las regulaciones generales que se encuentran en el artículo 29 del citado ordenamiento, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, a efecto de crear una regulación única para comprobantes fiscales simplificados; y
- A privilegiar el uso de los comprobantes fiscales simplificados que se emiten a través de máquinas registradoras, equipos o sistemas de comprobación fiscal, liberando de su emisión cuando el pago se realice con

transferencias electrónicas mediante teléfonos móviles o con tarjetas de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria y cuando se trate de montos mínimos, en virtud de que éstos medios de pago dan certeza respecto de la acumulación de los ingresos y, por su naturaleza, los comprobantes simplificados no pueden ser utilizados para efectuar deducciones o acreditamientos, por lo que no es necesaria la expedición de los mismos.

CAPÍTULO III

Elementos característicos de la Contradicción de Tesis 232/2017 que dieron lugar al criterio contenido en la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.)

Habiendo analizado el marco jurídico que durante los ejercicios fiscales de 2008 y 2012 reguló la expedición de comprobantes fiscales en papel y digitales, en el presente apartado, en un primer momento, se identificarán los elementos esenciales conforme a los cuales la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.) objeto de estudio.

De la resolución recaída a la Contradicción de Tesis 232/2017, resulta de importancia fundamental destacar el contenido de la misma, sólo en la parte que nos interesa:

“[...]

Lo anterior, pues si, como se vio, esta Segunda Sala ha sostenido que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa a la misma y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, es factible concluir que, la descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales, por regla general, debe cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero excepcionalmente, y atendiendo precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que se puede otorgar su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

Por ejemplo, si se emite un comprobante fiscal describiendo como servicio prestado el de "asesoría financiera", dicha descripción

proporciona una idea general del servicio prestado, pero per se no implica a ciencia cierta en qué consistió dicha asesoría y si resulta o no estrictamente indispensable para efectos de solicitar su deducción o acreditamiento.

En efecto, el derecho de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento -aplicable también a los procedimientos de comprobación o gestión fiscal-, así como el derecho a la seguridad jurídica, llevan a concluir que en el caso de que los comprobantes fiscales en los cuales se encuentre la descripción del servicio o del uso o goce que amparen de manera clara, delimitando sus partes o propiedades, por regla general se entenderá que los comprobantes fiscales respectivos cumplen con el requisito previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012.

Sin embargo, y como la praxis lo demuestra, lo omnicompresivo que puede resultar la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien, es que, excepcionalmente, existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal, el cual tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o uso o goce y que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante el comprobante fiscal correspondiente se solicite.

[...]"

De la cita que antecede, se aprecian los elementos esenciales conforme a los cuales, debe cumplirse la obligación consignada en la fracción V, del artículo 29-A, del Código Fiscal de la federación, a saber:

- a) Que la descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales, por regla general, deba cumplirse describiendo el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades;
- b) Que excepcionalmente, y atendiendo precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que se puede otorgar su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto

que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce;

- c) Que el derecho de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento -aplicable también a los procedimientos de comprobación o gestión fiscal-, así como el derecho a la seguridad jurídica, llevan a concluir que en el caso de que los comprobantes fiscales en los cuales se encuentre la descripción del servicio o del uso o goce que amparen de manera clara, delimitando sus partes o propiedades, por regla general se entenderá que los comprobantes fiscales respectivos cumplen con el requisito previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012; y
- d) Que como la praxis lo demuestra, lo omnicompresivo que puede resultar la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien, es que, excepcionalmente, existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal, el cual tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o uso o goce y que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante el comprobante fiscal correspondiente se solicite.

Considerando los argumentos lógico jurídicos conforme a los cuales la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que la interpretación que debe darse a la hipótesis normativa contenida en la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en los ejercicios fiscales de 2008 y 2012, advierto que si bien estima permisible acudir a otros elementos probatorios de relevancia para determinar la procedencia de la deducción o el acreditamiento de del impuesto sobre la renta o del impuesto al valor agregado, según corresponda, no menos cierto es que pasan inadvertidas cuestiones que, en la práctica, ocurren de manera cotidiana.

Por lo anterior, el presente trabajo tiene como propósito analizar las conclusiones alcanzadas a la luz de diversos derechos fundamentales y principios tributarios que rigen los sistemas impositivos contemporáneos, particularmente, tomando en consideración los aspectos que se sintetizan a continuación.

III.1. Análisis de la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), atendiendo al derecho fundamental de igualdad y el principio de equidad tributaria.

Primeramente, estimo que de considerar que sólo resulte permisible “excepcionalmente” allegarse de otros elementos probatorios que permitan identificar la naturaleza del servicio prestado o los objetos sobre los que se puede otorgar su uso o goce, representaría colocar a cierto tipo de contribuyentes en un plano de desigualdad respecto de aquellos contribuyentes que ya sea por la fácil conceptualización del servicio que presten o bien, por la particular identificación del objeto otorgamiento del uso o goce, puedan detallar fácilmente el concepto respectivo, y a su vez, se encuentren en posibilidad de cumplir satisfactoriamente con el requisito exigido por la fracción V, del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación.

III.2. Análisis de la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), atendiendo al ejercicio de facultades discrecionales de la autoridad.

Un segundo elemento que considero escapa a la apreciación de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo es el hecho de que el cumplimiento de una obligación fiscal de carácter formal, como lo es la consignada en la referida disposición, relativa a que los comprobantes fiscales deben contener la descripción del servicio o el uso o goce que amparen, solo sea “excepcionalmente” adminiculada con otros documentos, pues esto deja a la autoridad fiscal ante la posibilidad de rechazar la deducción o el acreditamiento de contribuciones, sin ni siquiera allegarse de otros elementos que le otorguen certeza jurídica respecto de la realización de las mismas.

Dicho de otro modo, independientemente de los efectos que representa otorgarle efectos fiscales a un comprobante fiscal en la base gravable de un determinado contribuyente, queda a la libre discreción de la autoridad fiscal el allegarse de otros documentos que le permitan conocer con detalle, la conceptualización de un determinado servicio u objeto de un bien respecto del cual se hubiese otorgado su uso o goce.

Lo anterior se hace aún más evidente, si se permite que sea la autoridad fiscal, quien, caso por caso, determine tal circunstancia, cuestiones éstas, que sin

lugar a dudas afectan la base gravable de los contribuyentes atendiendo a interpretaciones subjetivas y ajenas a los elementos constitutivos de la relación jurídico tributaria.

III.3. Análisis de la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), atendiendo a los principios de comodidad tributaria, de economía en la recaudación y de eficiencia del sistema tributario.

Finalmente, es del conocimiento general y ha sido reconocido por el propio Titular del Ejecutivo Federal, que el cumplimiento de las sendas obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales se tornó complejo, cuestión ésta que considero no ha sido simplificada a pesar del empleo de herramientas tecnológicas, lo que aunado al alcance interpretativo otorgado al requisito consistente en detallar en los comprobantes fiscales la “descripción del servicio o uso goce que amparen”, pugna con los principios de comodidad tributaria, de economía en la recaudación y de eficiencia del sistema tributario.

Establecidos los elementos considerados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para la delimitación del criterio contenido en la ejecutoria pronunciada en la Contradicción de Tesis 232/2017, a continuación se exponen las razones con apoyo en las cuales estimo que la interpretación plasmada por dicho órgano colegiado, podría provocar la vulneración de derechos fundamentales o de principios aplicables en materia tributaria.

CAPÍTULO IV

Análisis del criterio contenido en la Contradicción de Tesis 232/2017, del que derivó la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), a la luz del derecho fundamental de igualdad y del principio de equidad tributaria

IV.1. El derecho fundamental de igualdad.

El derecho fundamental a la igualdad, en su vertiente de igualdad formal o igualdad ante la ley, comporta un mandato dirigido al legislador que ordena el igual tratamiento a todas las personas en la distribución de los derechos y obligaciones.

Así, existe discriminación normativa cuando dos supuestos de hecho equivalentes son regulados de forma desigual, sin que exista una justificación razonable para otorgar ese trato diferenciado. En este orden de ideas, cuando se aduce el carácter discriminatorio de una diferenciación expresa, el principio de igualdad sólo da cobertura a la pretensión del quejoso que busca quedar comprendido en régimen jurídico del que es excluido y, en consecuencia, que no se le aplique el régimen jurídico creado expresamente para su situación.

Tiene puntual aplicación la Tesis de Jurisprudencia 1a./J. 46/2016 (10a.), sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es: **“IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO.”**.⁴

Por su parte, el Principio de Equidad Tributaria consiste en que los sujetos que se encuentren en igualdad de circunstancias ante las hipótesis previstas por la ley tributaria, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación y entero del gravamen correspondiente. Dicho principio, se encuentra consagrado por la fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que para respetar el Principio de Equidad Tributaria debe de reunirse una serie de requisitos, entre los cuales, se distinguen los siguientes:

- a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente

⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 34, Tomo I, Septiembre de 2016, página 357.

si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;

- b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;
- c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y
- d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Lo anterior, se advierte claramente de la Tesis de Jurisprudencia P./J. 41/97, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que lleva por rubro: **“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.”**.⁵

En este orden de ideas, y partiendo del criterio adoptado por nuestro Máximo Tribunal, podemos concluir que el principio de equidad tributaria exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que dicho en otras palabras sería que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos que se ubiquen en una situación diversa.

Los gobernados que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor, situación que a *contrario sensu* sería que a los particulares que se encuentren en la misma situación no se le puede dar tratamiento desigual o discriminatorio.

IV.2. El principio de equidad.

El Principio de Equidad a que se refiere la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consiste en el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato

⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, página 43.

que quien se ubica en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, es ante la ley y ante la aplicación de la misma.

Dicho de otro modo, la equidad en materia fiscal establecida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal -como una variante específica del derecho fundamental de igualdad- constituye la prerrogativa de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, pues dicha garantía opera ante la ley y ante la aplicación de ésta. En este sentido, el referido mandato presenta la exigencia de que todos los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, reciban el mismo trato o que respecto de ellos se produzca la misma situación jurídica que emane de la ley.

Así, las normas recaudatorias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo cual, puede afirmarse que no siempre un trato diferenciado resultará inconstitucional, siempre y cuando el legislador, al establecerlo, cree categorías de contribuyentes con base en distinciones justificadas y razonables, en oposición a aquellas que puedan resultar caprichosas o arbitrarias.

IV.3. Posible transgresión del derecho fundamental y del principio de equidad.

Establecido el marco constitucional que regla el derecho fundamental de igual y el principio de equidad tributaria, como ha quedado anotado con antelación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que excepcionalmente, y atendiendo precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que se puede otorgar su uso o goce, es posible que los pormenores de la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales, se contengan en documento distinto que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce.

En el presente Capítulo, se analizará el porque no considerar que en todos los casos, y no sólo “excepcionalmente”, pueda acudirse a otros elementos o actos (documentos) para determinar el objeto de la factura, implicaría otorgar un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en una misma situación frente a la ley, precisamente porque sólo atendiendo a la naturaleza o especificidad del servicio prestado es que resultaría válido acudir a otros documentos.

Es decir, la necesidad de que la autoridad fiscal, en ejercicio de sus facultades de comprobación acuda a otros documentos o elementos probatorio que le otorguen certeza para determinar la naturaleza o descripción de un

determinado servicio u objeto del uso o goce, no puede ni debe realizarse de forma excepcional, dependiendo de “...lo *omnicompresivo que puede resultar la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce de un bien...*”, por una parte, por el hecho de que podría llegarse al extremo de que sólo aquellos contribuyentes que, por su objeto social, por la naturaleza de los servicios que prestan o bien, por el tipo de bienes sujetos al uso o goce, que tengan características particulares, podrían ser sujetos del referido trato de excepcionalidad.

Por el contrario, si lo que se pretende es obtener certeza de que los ingresos, deducciones y acreditamientos manifestados o aplicados por los contribuyentes son reales y correctos, y con ello procurar evitar la evasión y la defraudación fiscal, estimo que se otorgaría mayor certeza el que ante el escrutinio de determinar si un comprobante contiene o no detalladamente la descripción del servicio o la descripción del uso o goce que ampare, el acudir invariable y no excepcionalmente, a un diverso documento en el que se muestre con claridad, qué integra la prestación de dicho servicio o uso o goce.

Más aún, considerando que si el propósito del cumplimiento de la obligación contenida en la fracción V, del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación lo es, en un primer momento, obtener certeza de que los ingresos, deducciones y acreditamientos manifestados o aplicados por los contribuyentes son reales y correctos, y consecuentemente, procurar evitar la evasión y la defraudación fiscal.

Dicho de otro modo, resulta injustificable que exista una diferenciación entre contribuyentes respecto de los cuales, cuando la autoridad ejerza sus facultades de comprobación, en algunos casos, es decir excepcionalmente, considerando la naturaleza del servicio prestado, acuda al análisis de otros documentos con el propósito de conocer cuáles son los conceptos que detallan la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales y, en otros, por considerar, -dicho sea de paso, de forma subjetiva- que no existe necesidad de acudir a otros documentos para conocer las particularidades de un determinado servicio u objeto del uso o goce, en el primero de ello, considere que las erogaciones sí constituyen un gasto deducible y acreditable para los efectos de las contribuciones respectivas y, en el segundo, que no es procedente la deducibilidad y el acreditamiento respectivos.

Lo anterior, pues ello equivaldría a crear dos categorías de contribuyentes que para efectos fiscales tributan de la misma forma, pero cuyo único elemento distintivo o de diferenciación, lo constituye la naturaleza de los servicios que prestan o bien, los objetos sobre los cuales otorgan el uso o goce, y para lo cual en un caso se justifique la excepcionalidad de acudir a otros documentos para conocer detalladamente la descripción de los servicios prestados y el objeto del uso o goce, mientras que en otro, también por la naturaleza de los servicios que se presten, no resulte justificable.

También se estima importante considerar que, por la complejidad en la descripción de un determinado servicio o uso o goce en un comprobante fiscal, y en aras de que no generar un trato discriminatorio a otros contribuyentes y de que la autoridad cuente con mayores elementos que le permitan comprobar la existencia de las operaciones que éstos celebren, el comprobante fiscal se encuentre remitido a una orden de trabajo, una propuesta de honorarios, un contrato de prestación de servicios, por ejemplo.

Lo anterior, pues de esa manera, amén de generar un trato igual para todos los contribuyentes, permitiría a la autoridad fiscal contar con mayores elementos que le permitan comprobar la materialización de las operaciones que amparen los comprobantes fiscales desde su génesis y más aún, en ciertos casos contar con otros elementos adicionales al detalle de servicios u objetos del uso o goce, que no se desprenden de un comprobante fiscal, tales como monto al que ascienden las contraprestaciones, fechas de pago, etc.

Al respecto, debe recordarse que de conformidad con lo previsto por la fracción I, del artículo 26 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación en vigor en el ejercicio fiscal de 2008 y la diversa fracción I, del artículo 28 del mismo ordenamiento legal vigente en el ejercicio fiscal de 2012, los sistemas y registros contables deben *“...Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones tasas y cuotas...”*, lo que sin lugar a dudas se lograría si se estima permisible remitir una determinada factura a una orden de trabajo, propuesta de honorarios, contrato de prestación de servicios en específico, entre otros.

De esta manera, los registros que integran la contabilidad de los contribuyentes contarían no sólo con un documento que describa, de manera detallada y específica, la prestación de un servicio determinado, sino también, con documentos y elementos probatorios con apoyo en los cuales, pueda concluirse acerca de la certeza de su existencia y de aspectos tales como las condiciones específicas de contratación, formas de pago, etc.

En síntesis, atendiendo al derecho fundamental de igualdad y al principio de equidad a que se ha hecho referencia, es que en todos los casos, y no sólo “excepcionalmente”, la autoridad fiscal deba acudir a otros documentos para determinar el objeto de un comprobante fiscal, pues de lo contrario, podría otorgarse un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en una misma situación frente a la ley, precisamente porque sólo atendiendo a la naturaleza, características o especificidad del servicio prestado es que resultaría válido acudir a otros documentos.

CAPÍTULO V

Análisis del criterio contenido en la Contradicción de Tesis 232/2017, del que derivó la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), atendiendo al ejercicio de facultades discrecionales de la autoridad

V.1. Las facultades discrecionales.

Para mejor entendimiento de la Tesis planteada, es importante distinguir que nuestro ordenamiento jurídico le otorga a la Administración Pública dos tipos de facultades: las regladas y las discrecionales.

Las facultades regladas son aquellas en las que la autoridad administrativa o el funcionario público debe actuar con sujeción estricta a lo que establece la norma jurídica, sin permitir algún tipo de alternancia en la ejecución de dicha potestad. *“En este caso, es la propia ley la que determina cuál autoridad debe actuar, en qué momento y de qué forma, sin dejar lugar a una valoración subjetiva.”*⁶

Por otro lado, las facultades discrecionales surgieron como una solución para resolver el conflicto ocasionado por la imposibilidad del legislador de prever y regular todos y cada uno de los supuestos jurídicos que pueden y pudieran llegar a existir. Lo cierto es que la correcta aplicación de esta discrecionalidad le permite a la autoridad cumplir con sus funciones y solventar en muchos casos la problemática jurídica.

Para entender mejor en qué consisten las facultades discrecionales de la Administración Pública, se considera importante definir el concepto de discrecionalidad. La Real Academia de la Lengua Española define a la discrecionalidad como *“La cualidad de lo discrecional, es decir, lo que se hace libre y prudencialmente, así como la potestad gubernativa en las funciones de su competencia que no están regladas.”*⁷.

Asimismo, la Enciclopedia Jurídica Mexicana señala que *“Una facultad discrecional es el poder de libre apreciación que la ley reconoce a las autoridades administrativas sobre el contenido de sus actos o de sus acciones. Esta libertad,*

⁶ BENAVIDES PINILLA, Víctor Leonel, *Consideraciones en torno a la discrecionalidad de la Administración Pública en Panamá*, Ed. Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo, volumen II, Panamá, 2009, P. 3.

⁷ REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésima Segunda Edición, Madrid, Ed. Espasa-Calpe, 2001.

autorizada por la ley, puede ser de mayor a menor rango y resulta visible cuando la autoridad tiene la elección entre dos decisiones.”⁸

En la doctrina, podemos encontrar diversos autores que definen las facultades discrecionales de la Administración Pública. Para Miguel Acosta Romero, jurista mexicano, una facultad discrecional *“consiste en la facultad que tienen los órganos del Estado para determinar su actuación o abstención y, si deciden actuar, que límite le darán a su actuación y cuál será el contenido de la misma; es la libre apreciación que se le da al órgano de la administración pública, con vistas a la oportunidad, la necesidad, la técnica, la equidad, o razones determinadas, que puede apreciar circunstancialmente en cada caso, todo ello, con los límites consignados en la ley, pues ésta determina formalmente el ámbito de competencia del órgano administrativo.”⁹*

María José Alemán Pardo, colaboradora de la Fundación Mariano Ruiz-Funes, en Murcia, España, determinó que la discrecionalidad *“es la facultad de la administración de actuar libremente cuando la ley da la habilidad para ello. Esta facultad surge cuando el ordenamiento jurídico atribuye a algún órgano la competencia para apreciar en un supuesto dado lo que sea de interés público. Dentro de la actividad de la administración pública, podemos distinguir que las facultades discrecionales son aquellas en las cuales el órgano autor del acto administrativo puede elegir entre dos o más posibilidades igualmente justas, respetando los principios de razonabilidad, buena fe, y si el objeto del acto es adecuado al fin que la norma señala expresa o tácitamente.”¹⁰*

Por lo tanto, es evidente que aunque la norma jurídica permite que en determinadas circunstancias la autoridad pueda utilizar sus facultades discrecionales, es decir, que pueda actuar de acuerdo a su juicio y parecer, esto no significa que no se encuentre obligada a observar y respetar los principios generales del derecho que evitarán que actúe en contravención de las disposiciones jurídicas, provocando que el acto carezca de legalidad y sea arbitrario.

Lo anterior implica cuando se actualiza la hipótesis normativa que prevé la discrecionalidad de la Administración Pública, ésta debe ceñirse a determinados límites que se relacionan con la comprobación de los presupuestos de hecho. Al respecto, nuestro Poder Judicial se ha pronunciado a través de una Tesis Aislada,

⁸ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS-UNAM, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Segunda Edición, México, Ed. Porrúa, 2004, p. 14.

⁹ ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo. Primer Curso*, Décimo Séptima Edición, Ed. Porrúa, México, 2004, p. 1113.

¹⁰ ALEMÁN PARDO, María José, *Acerca de las diferencias entre discrecionalidad y arbitrariedad en la actuación de la administración*, Revista de la Fundación Mariano Ruiz Funes, Murcia, núm. 24, año 1997, pp. 109-121.

sustentada por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que lleva por rubro: **“FACULTADES DISCRECIONALES, OBLIGACIONES QUE DEBE CUMPLIR LA AUTORIDAD, CUANDO ACTUA EN EJERCICIO DE.”**¹¹. señalando en lo conducente, que en el sistema jurídico mexicano las facultades discrecionales de la Administración Pública, deberán ajustarse a los requisitos que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece, en donde se precisa que cualquier acto de autoridad tiene que estar debidamente fundado y motivado y deberá sujetar sus actos autoritarios a determinados principios o límites como lo es, la razonabilidad.

Ahora, es importante señalar que en materia tributaria, las contribuciones son los gravámenes establecidos en diversas disposiciones jurídicas y que se encuentran a cargo de las personas físicas y/o morales que tienen el carácter de sujeto pasivo de la obligación fiscal con la finalidad de contribuir al gasto público del país. Se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Los elementos esenciales de las contribuciones son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta. Sirve de apoyo a lo anterior la Tesis de Jurisprudencia, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: **“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.”**¹². Esta jurisprudencia es clara y exige que los elementos esenciales de los impuestos, deben estar señalados manera expresa en la ley, para evitar algún tipo de arbitrariedad por parte de la autoridad fiscalizadora.

V.2. Las facultades de comprobación en materia fiscal.

Toda vez que en la presente Tesis se analiza el alcance interpretativo contenido en la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), misma que tuvo origen con motivo de la Contradicción de Tesis 232/2017, particularmente por lo que se refiere al cumplimiento de la obligación consignada en la fracción V, del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación, en lo relativo a que los comprobantes deban contener la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, a continuación se detallan dos de los procedimientos conforme a los cuales, el Fisco Federal comprueba el cumplimiento de las obligaciones fiscales

¹¹ Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, Octubre de 1991, página 181.

¹² Semanario Judicial de la Federación, Volumen 91-96, Primera Parte, página 172.

de los contribuyentes, a saber, la visita domiciliaria y la comúnmente conocida como revisión de escritorio o gabinete.

V.2.1. La visita domiciliaria.

De lo dispuesto por la fracción III del primer párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades, están facultadas, entre otras, para practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías;

Para efectos de ejercer la facultad de comprobación a las que se hace referencia, el Legislador estableció en el Código Fiscal de la Federación en estudio, el procedimiento que debería seguir la autoridad revisora, a efectos de cumplir con la finalidad de cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, dependiendo de la facultad de comprobación que se pretendiera llevar a cabo.

Por ello, en el Capítulo Único, del Título III, denominado “*De las Facultades de las Autoridades Fiscales*”, del Código Fiscal de la Federación, el Legislador dispuso una serie de mecanismos y procedimientos tendientes a salvaguardar los derechos fundamentales de los contribuyentes, cuando las Autoridades Fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos y fiscales y para proporcionar información a otras autoridades, ejercieran alguna o algunas de las facultades de comprobación previstas en el multicitado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En particular, por lo que se refiere a la facultad de comprobación establecida en la fracción III del primer párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, consistente en la practica de visitas domiciliarias a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, el Legislador en el Capítulo Único, del Título III, denominado “*De las Facultades de las Autoridades Fiscales*”, del mencionado Código Fiscal de la Federación, estableció un procedimiento al que deberán sujetarse las autoridades fiscales, para lo cual resulta pertinente tener en

cuenta, que independientemente de que existan otros dispositivos legales que sean aplicables tratándose de la práctica de visitas domiciliarias, los artículos 44 y 46 del Código Fiscal de la Federación, previenen las formalidades a que se encuentran sujetas las visitas domiciliarias que se ordenen con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en términos de lo dispuesto por la fracción III del primer párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, procedimiento dentro del cual, las Autoridades Fiscales invariablemente deberán:

- a) Constituirse en el domicilio donde deba practicarse la visita, y si al presentarse los visitadores a dicho lugar, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado, con lo cual se cumple con las garantías de certeza y seguridad jurídica, en tanto que el contribuyente visitado tiene pleno conocimiento del inicio del ejercicio de las facultades de comprobación desde el momento mismo en que se ejerce dicha facultad.
- b) Llevar a cabo el levantamiento de las actas parciales que resulten necesarias, cumpliendo con las formalidades prescritas en el mismo dispositivo, en las cuales se harán constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que los visitadores tengan conocimiento durante el desarrollo de la visita, con lo cual se otorga certeza y seguridad jurídica al contribuyente visitado, de que el mismo no sólo será parte en el procedimiento de fiscalización al que se encuentre sujeto, sino además, de que tiene pleno conocimiento de qué información y documentación de aquella que forma parte de sus papeles, propiedades y posesiones, está siendo analizada por la Autoridad Fiscalizadora.
- c) Consignar en forma circunstanciada en la Última Acta Parcial que al efecto se levante los hechos u omisiones de que hubieren tenido conocimiento los visitadores y que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales y conceder al contribuyente visitado, un plazo de cuando menos veinte días durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal, con lo cual se salvaguarda las garantías de seguridad y certeza jurídica y audiencia del contribuyente visitado, por el hecho de que al mismo se le hacen saber cuáles fueron los hechos y observaciones de que tuvo conocimiento la Autoridad Fiscal con motivo de la práctica de la visita domiciliaria y además, se le

concede la oportunidad de desvirtuar tales hechos y observaciones mediante la formulación de argumento o bien, aportando las pruebas que desvirtúen tales circunstancias.

- d) Levantar un acta final en la que se hagan constar las conclusiones a las que en su caso, hubiese arribado la Autoridad Fiscal con motivo de la práctica de la visita domiciliaria, habiendo analizado los informes y documentos proporcionados por el contribuyente visitado y con los cuales pretenda desvirtuar los hechos y observaciones consignados en la última acta parcial, con lo que una vez más se otorga certeza y seguridad jurídica al contribuyente visitado, al hacérsele sabedor de las conclusiones a las que arribó la Autoridad Fiscalizadora derivado de la práctica de la visita domiciliaria.

V.2.2. La revisión de escritorio o gabinete.

Por lo que se refiere a la facultad consignada en la fracción II del primer párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, consistente en requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión, en el Capítulo Único, del Título III, denominado “*De las Facultades de las Autoridades Fiscales*”, del Código Fiscal de la Federación, diverso dispositivo legal prevé el procedimiento al que necesariamente tendrán que sujetarse las autoridades revisoras, mismo que es el contenido en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación.

Del referido numeral, se advierte que cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, las mismas estarán a lo siguiente:

- Notificará la solicitud al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación;
- En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos;

- Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o en su caso, por su representante;
- Se formulará oficio de observaciones, en el cual se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario, quien podrá ser notificado de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación;
- Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados;
- El oficio de observaciones referido, se notificará de conformidad con lo previsto por el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación;
- El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal;
- Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe;
- Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, del artículo 48, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora;
- Finalmente, cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el domicilio fiscal del contribuyente.

De lo anterior, se colige que el Legislador determinó las formas a través de las cuales las autoridades fiscales pueden realizar sus facultades comprobatorias y cada una de ellas con características propias; distinguiéndose particularmente la

una de la otra por el hecho de que la *revisión de gabinete* se lleva a cabo en las oficinas de la autoridad hacendaria, mientras que la *visita domiciliaria* se practica en el domicilio del gobernado.

Conforme a lo expuesto, independientemente de las diferencias existentes entre los dos procedimientos de fiscalización enunciados y cuyas particularidades han quedado evidenciadas, se aprecia que a pesar de tratarse de actos de molestia que afectan la esfera jurídica de los gobernados, existen elementos que no se encuentran previstos por el legislador, precisamente por tratarse del ejercicio de facultades discrecionales.

Ejemplo de ello es que la autoridad fiscal, en aquellos casos en que exista discrepancia en cuanto al hecho de que si un determinado comprobante fiscal contiene la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, tenga la ineludible obligación de allegarse de otros elementos que le permitan conocer tal circunstancia.

V.3. La descripción del servicio o del uso o goce que amparen, constituye un criterio subjetivo.

Es común en la práctica que la autoridad fiscal durante la sustanciación de un procedimiento de fiscalización y en uso de sus facultades discrecionales - precisamente por no tratarse de una facultad reglada-, utilice un criterio subjetivo para determinar que un determinado comprobante fiscal, a su juicio, no contiene la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, lo que sin lugar a dudas, tiene una repercusión en los elementos esenciales de la contribución, como lo es la base del tributo respectivo.

Se dice lo anterior, toda vez que el hecho de que la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, se encuentre detallada en un documento diverso al comprobante fiscal, no implica que se busque eximir al contribuyente del cumplimiento de su obligación o limitar el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa, por el contrario, tiene como finalidad complementar y determinar de manera indubitable lo que integra dicha prestación del servicio o sobre qué se otorgara el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento correspondientes.

Las facultades discrecionales de autoridad fiscal en este caso en particular, admiten que sea ella quien pueda en dado caso considerar que un determinado comprobante fiscal no contiene de manera puntual y exacta la descripción completa del servicio o del uso o goce otorgado, impidiéndole al contribuyente deducir o acreditar el impuesto correspondiente y aumentando la cantidad total que deberá pagar al final de su resultado fiscal. Esto no sólo le causa una afectación grave y trascendental en su esfera jurídica, si no que además violenta flagrantemente los principios Pro-Persona, de buena fe, de interpretación conforme, comodidad y progresividad, así como sus derechos fundamentales seguridad y certeza jurídica, audiencia, debido proceso legal y legalidad.

Ello puesto que el sólo criterio interpretativo de la autoridad no justifica las razones por las cuales se considera que existe un incumplimiento al artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, en la medida en que no funda ni motiva el “juicio” bajo el cual considera que la descripción del servicio o del uso o goce otorgado contenida en el comprobante fiscal no es suficiente para observar y acreditar la situación fiscal del contribuyente; ni señala que elementos requería para tener un conocimiento pleno de la situación fiscal, lo que genera un absoluto estado de inseguridad jurídica.

En ese sentido, si la autoridad fiscal decide actuar sobrepasando el margen que le establecen los principios generales del derecho y la ley, deformando la esencia por la que se crearon las facultades discrecionales, y al momento de determinar la situación fiscal del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria utiliza un criterio subjetivo y caprichoso, entonces el acto administrativo se vuelve ilegal e improcedente, puesto que no atiende a los fines del Estado contenidos en las disposiciones jurídicas, y afectando el interés público y el bien común.

Es por eso que, a pesar de que la ley le otorga a la autoridad fiscal facultades con un carácter discrecional, es la misma ley la que las limita, impidiéndole ir más allá de ella. “*La discrecionalidad consiste en que la autoridad tiene la libertad de actuar o no con apego a la ley sin hacer una valoración o utilizar un criterio subjetivo o ajeno a la facultad que está materializando.*”¹³ Es decir, no significa que pueda actuar de manera irrestricta o subjetiva, provocando un detrimento de en los principios y derechos fundamentales de los contribuyentes, si no que debe de fundar y motivar debidamente su actuar, de conformidad con los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aplicables a todos los actos de la autoridad administrativa.

¹³ REVILLA CERRILLO, Eric Sergio y SOTO AMADO, Ana del Carmen. Artículo: “*El embargo en materia fiscal federal: entre la legalidad y la falta de límites*”. Se puede consultar en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-69162015000100156. Fecha de consulta: 28 de junio de 2018.

V.4. La presunción de certeza de información contenida en los comprobantes fiscales.

Las presunciones *iuris tantum* son aquellas que se establecen por ley y que admiten prueba en contrario, es decir, que permiten probar la inexistencia de un hecho o derecho, en contraposición de las presunciones *iuris et de iure* que son de pleno y absoluto derecho, presunciones que no admiten prueba en contrario.

Al respecto, no debe pasar inadvertido para efectos de la presente Tesis, que el último párrafo del artículo 63 de dicho ordenamiento legal, establece una presunción *iuris tantum* al prever que “*Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso.*”.

Lo anterior, representa que independientemente de que en un comprobante fiscal no se contenga en forma detallada la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, como lo exige la fracción V, del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación, existe una presunción de certeza de que la información contenida en el mismo es cierta.

Dicho de otro modo, la hipótesis normativa contenida en el último párrafo del artículo 63, del Código Fiscal de la Federación, advierte que la descripción del servicio o del uso o goce otorgado contenida en el comprobante fiscal se realizó, independientemente de los términos en que la misma se describa, es decir, si fue suficientemente detallada o no, y admite prueba en contrario de su existencia y materialización, sin embargo, es a cargo de la autoridad fiscal demostrar, en su caso, si resulta insuficiente o indebidamente detallada la información en él contenida.

Consecuentemente, es de señalarse que ante la ausencia de una descripción detallada del servicio o del uso o goce otorgado contenida en un determinado comprobante fiscal, resulta de importancia fundamental acudir a otros documentos o elementos de los que se desprenda con detalle, en qué consistió el servicio o el uso o goce que amparan, precisamente, por existir una presunción de certeza de que la descripción contenida en la misma sí se realizó.

Finalmente, no debe perderse de vista que si bien es cierto, las inconsistencias o incumplimientos, aisladamente considerados, son insuficientes para generar una presunción válida sobre la existencia de la transacción que se contiene en un comprobante fiscal, y, consecuentemente que dicho comprobante resulte suficiente para darle efectos fiscales a una determinada operación, ello no implica que no puedan resultar útiles para adminicularlas con otros documentos de los que la autoridad se allegue en el ejercicio de sus facultades, a fin de formar

una presunción válida por cuanto a la inexistencia de las operaciones y a los efectos fiscales que de las mismas se deriven.

V.5. La eficacia de documentos en que se contenga detalladamente la descripción del servicio del uso o goce que amparen.

En esa línea de pensamiento, es evidente que la autoridad fiscal no puede afirmar que un documento privado es apto o no para acreditar lo ahí asentado, ni mucho menos dar un valor probatorio basado en meras suposiciones como el hecho de que al ser privado, queda lugar a dudas de que pudo haber sido confeccionado para proteger los intereses de los contrayentes, pues en sentido estricto, los contratos se perfeccionan y surten efectos entre las partes por el mero consentimiento; excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley, siendo que, contrario a lo que señala la demandada, éstos sí cuentan con una fecha cierta que es la de su suscripción, y al no ser documentos que requieran de mayor formalidad que la establecida en la ley que los rige, luego entonces, debe tenerse ésta como cierta.

En efecto, desde que los contratos se perfeccionan entre las partes, obligan a los contratantes no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la equidad, a la buena fe, a la costumbre, al uso o a la ley.

Ahora bien, ciertos contratos que regulan las operaciones en nuestro país, como el de prestación de servicios, no tiene mayores formalidades que las previstas en el Código de Comercio o el Código Civil Federal, según sea el caso, los cuales no exigen que el mismo tenga que ser protocolizado ante fedatario público, o que se tenga que inscribir ante algún Registro, pues el objeto del contrato tratándose de la prestación de servicios, lo es precisamente la prestación de un servicio delimitado y acotado a ciertas directrices, en la cual las partes obligadas eran los contrayentes, sin que la autoridad hacendaria tuviera algún interés en el mismo, por lo que, resulta ilógico que la autoridad fiscal soslaye el valor probatorio de una documental privada como lo es un contrato de prestación de servicios, siendo que este cumple con todos los requisitos exigidos por la legislación de la materia, pero que además, concatenados con constancias fehacientes a los que el Código Fiscal de la Federación otorga plena eficacia a la existencia de actos jurídicos que coinciden en tiempos y cantidades.

Asimismo, por lo que se refiere al hecho de que la autoridad fiscal en repetidas ocasiones sostenga que los contratos de prestación de servicios no tienen valor probatorio pleno al no haber sido protocolizados ante notario público,

y por lo cual no causan efectos para terceros, hacen procedente que se tome en consideración lo ya resuelto y recomendado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en sus recomendaciones, en relación a la valoración de los documentos privados y los demás elementos que integran la contabilidad.

En casos como el mencionado, la autoridad fiscal comúnmente pierde de vista la existencia de criterios sustantivos, emitidos en interpretación de los criterios jurisprudenciales del H. Poder Judicial Federal y del H. Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en cuanto a la fecha cierta de los contratos privados según se desprende de las Recomendaciones 9/2014 y 4/2015, relacionadas entre sí, y que se refieren a la fecha cierta de los documentos privados, independientemente de la fecha de la escritura, que evidentemente sirven para acreditar la procedencia de los saldos a favor de los contribuyentes y para su defensa, tal y como se aprecia de los siguientes criterios sustantivos de la citada Prodecon:

“[...]

19/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 29/08/2014)

FECHA CIERTA DE DOCUMENTOS PRIVADOS. SU RELACIÓN CON LA MATERIA FISCAL, A LA LUZ DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. Mediante jurisprudencia firme, la Suprema Corte ha establecido, en lo que interesa, las siguientes premisas sobre el concepto “fecha cierta” de documentos privados: a) Que tal fecha es aquélla que se tiene a partir del día en que el documento se presenta ante un fedatario público o bien se inscribe en algún registro público, y; b) Que en caso de que un documento no goce de esta cualidad, no puede otorgársele valor probatorio frente a terceros, ya que no se tiene certeza en cuanto a la fecha en que acontecieron los actos jurídicos que consigna. Como se ve, dichas premisas encuentran su contexto, fundamentalmente, en el marco de un procedimiento litigioso en el que se pretende evidenciar la eficacia probatoria de un documento privado, a fin de que el mismo pueda surtir efectos en la esfera jurídica de un tercero, que precisamente es parte en el juicio. Por lo tanto, en opinión de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es válido afirmar que los elementos mencionados, relacionados con la “fecha cierta”, no pueden ni deben ser concebidos por la autoridad fiscal como parámetros de valoración en el curso de una auditoría, para apreciar documentos privados exhibidos por los contribuyentes revisados con el objeto de acreditar diversas operaciones que hubieran celebrado, como

pueden ser préstamos, aumentos de capital en sociedades de capital variable, entre otros; ya que el Derecho común que regula ese tipo de actos no prevé mayores formalidades para su perfeccionamiento. Además, cuando ejerce tales facultades, la autoridad no está actuando como un “tercero”, sino como una entidad del Estado dotada de pleno imperio y, en consecuencia, si pretende desestimar para efectos fiscales las operaciones contenidas en tales documentos, deberá acudir más bien a lo que constituye lo propio de la labor de auditoría, es decir, verificar los asientos en la contabilidad del contribuyente y rastrear la materialidad de las operaciones o su flujo de efectivo, para lo cual puede valerse, incluso, de otros elementos. Considerar lo contrario, sería tanto como colocar al particular en una situación por demás inequitativa, ya que se le obliga a satisfacer exigencias impuestas unilateralmente por la propia autoridad en cuanto al “valor probatorio” de un documento privado que es exhibido, no dentro de un procedimiento jurisdiccional o litigioso, sino en un procedimiento oficioso de carácter estrictamente administrativo, como lo es la revisión o auditoría fiscal.

Criterio sustentado en: Recomendación 9/2014.

[...]”

“[...]

CRITERIO JURISDICCIONAL 12/2015 (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 27/03/2015)

CONTRATO DE COMISIÓN MERCANTIL. SU VALOR PROBATORIO, EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN, MÁS ALLÁ DE LA FECHA CIERTA, DEPENDE DE LA ADMINICULACIÓN CON OTRAS PROBANZAS. Si bien es cierto el contrato de comisión mercantil exhibido por la contribuyente durante el procedimiento fiscalizador, para acreditar el origen de sus depósitos, constituye una documental privada que no se encuentra elevada a escritura pública, como lo refiere la demandada, lo es también que la “fecha cierta”, aludida por la autoridad, concede la posibilidad y certeza a quien tiene un derecho compatible con el acto que se ejecuta, de anteponer sus intereses en razón del tiempo; no obstante, tratándose de facultades de comprobación, no puede estimarse que el mismo tenga una incidencia real y directa, pues para determinar la veracidad de una operación sustentada en un contrato entre partes, más que los elementos de forma, la sustancia de los contratos son los actos de ejecución que las partes realizan en cumplimiento de los mismos. Por tanto, a través de las pólizas

contables, estados de cuenta mensuales en los que se reflejan los pagos que por concepto de comisiones se efectuaron, así como los diversos correos electrónicos exhibidos por el contribuyente, se crea convicción jurídica de que la operación que ampara el contrato exhibido por la actora, efectivamente se realizó.

Juicio Contencioso Administrativo en la vía ordinaria. Tercera Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 2014.- Sentencia firme.

Relacionado con:

Recomendación 9/2014. Criterio Sustantivo 19/2014/CTN/CS-SPDC.

[...]"

Así pues, considerando que en múltiples ocasiones la autoridad fiscal pasa por alto la existencia de las citadas recomendaciones, no obstante que justamente son dirigidas por la Prodecon a la propia autoridad fiscal y que deben ser aplicación preferente en beneficio de los contribuyentes, pues resultan en la aplicación de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, teniendo su desatención como consecuencia que haya determinado reconocer la validez de la actuación de la autoridad emisora del acto inicialmente recurrido de manera por demás ilegal dejando a mi mandante en un completo estado de indefensión e inseguridad jurídica.

De igual forma, sirve de apoyo a lo anterior, el criterio emitidos por el H. Tribunal Federal de Justicia Administrativa en la Tesis Aislada VII-P-2aS-620, cuyo rubro es: **"RENTA.- LOS CONTRATOS DE MUTUO Y PAGARÉS CON LOS QUE LA ACTORA PRETENDE ACREDITAR EN JUICIO QUE LOS INGRESOS DETERMINADOS DE MANERA PRESUNTIVA SON PRÉSTAMOS QUE LE FUERON OTORGADOS, NO REQUIEREN DE LA FORMALIDAD DE TENER "FECHA CIERTA", PARA CONSIDERARSE QUE TIENEN VALOR PROBATORIO."**¹⁴; la Tesis Aislada VII-CASR-2NE-13, de rubro: **"CONTRATOS PRIVADOS. NO ES NECESARIO EL REGISTRO DE LOS MISMOS PARA DARLES VALOR PROBATORIO, SI LA ACTORA APORTA DIVERSOS MEDIOS PARA ADMINICULAR LA PRUEBA DOCUMENTAL PRIVADA."**¹⁵, así como la

¹⁴ Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3243/12-17-04-5/1244/13-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 17 de junio de 2014, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Víctor Martín Orduña Muñoz.- Secretaria: Lic. María Elda Hernández Bautista.

¹⁵ Juicio Contencioso Administrativo Núm. 8415/11-06-02-9,3435/12-06-01-3 y 723/13-06-03-5 Acumulados.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 29 de octubre de 2013, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: María Alejandra Rosas Ramírez.- Secretario: Lic. Hugo Armando Tenorio Hinojosa.

Tesis Aislada VI-TASR-XII-II-68, cuyo rubro es: **“CONTRATO PRIVADO. NO LE RESTA EFICACIA JURÍDICA EL NO SER PROTOCOLIZADO ANTE NOTARIO PÚBLICO.”**¹⁶.

En ese sentido, una vez corroborado el hecho de que los contratos privados sí tienen valor probatorio pleno pues cumplen con las formalidades previstas en el Código Civil Federal, y al existir criterio definido en relación al alcance probatorio de los documentos privados en materia fiscal, tanto por la Procuraduría Federal de Protección al Consumidor, como del propio H. Tribunal Federal de Justicia Administrativa y el H. Poder Judicial de la Federación en interpretación directa del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, es evidente que se acredita que las obligaciones pactadas en dichos actos jurídicos, se ven materializados con el traspaso y correspondiente depósito de la cantidad prestada en las fechas dispuestas en la contabilidad; es decir, que por eso en todos los casos y no sólo “excepcionalmente”, se deben administrar y analizar de forma conjunta, para llegar a la conclusión de que la procedencia de las deducciones y acreditamientos que correspondan.

¹⁶ Juicio Contencioso Administrativo Núm. 8311/08-11-02-8.- Resuelto por la Segunda Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 13 de enero de 2011, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Rubén Ángeles Enríquez.- Secretario: Lic. José Enrique Gómez Villalva. R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año IV. No. 39. Marzo 2011. p. 535

CAPÍTULO VI

Análisis del criterio contenido en la Contradicción de Tesis 232/2017, del que derivó la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), a la luz de los principios de comodidad tributaria, de economía en la recaudación y de eficiencia del sistema tributario

VI.1. El principio de comodidad tributaria.

Conforme al principio de comodidad tributaria, todo impuesto debe recaudarse en la fecha en la época y en la forma en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, deben escoger aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.

Para tales efectos, el legislador tiene la tarea de facilitar al contribuyente la forma del entero del impuesto, aligerando de cierta forma y, en la medida de lo posible, el sacrificio que significa para el particular el hecho de pagar sus contribuciones. Lo anterior, puede lograrse a través del establecimiento de fechas y períodos de pago que de acuerdo al impuesto de que se trate resulten más benéficas para el contribuyente, logrando con ello incrementar la recaudación y disminuir la evasión fiscal.

Sin embargo, el alcance de este principio va más allá del simple establecimiento de fechas y épocas de pago que resulten óptimas para el contribuyente, pues también deben considerarse aspectos relacionados con el procedimiento de pago.

Margain Manatou, considera que *“Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos, que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para el causante que realice su pago.”*¹⁷

Por su parte, Arrioja Vizcaíno, amplía el concepto delimitado y considera que la comodidad en materia tributaria *“debe entenderse referida no sólo a los*

¹⁷ MARGAIN MANATOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Porrúa, Décimo novena Edición. 2007. Pág. 29.

plazos y fechas de pago, sino también a los lugares en donde el mismo debe efectuarse y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo”.¹⁸

En síntesis, conforme al principio de comodidad tributaria, las autoridades fiscales tienen a su cargo la tarea de buscar métodos más simples para el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, situación que a su vez propiciará una recaudación más eficiente.

Es por lo anterior, que el alcance del principio a que se hace referencia, debe traducirse también en la simplificación del contenido de las declaraciones y, en general, del cumplimiento de las obligaciones fiscales formales a su cargo.

En síntesis, los aspectos que comprende este principio, son:

- a) La elección de fechas y periodos o épocas de pago que resulten las más propicias y benéficas para los contribuyentes;
- b) La designación de lugares adecuados para el pago de las contribuciones, en donde, el contribuyente sea tratado con amabilidad; así como la instauración de mecanismos que permitan una mayor facilidad en el enterero del impuesto; y
- c) Que la documentación que el contribuyente deberá presentar al efectuar el enterero de las contribuciones a su cargo, tales como formularios y declaraciones de impuestos, serán redactado de manera simplificada y sencilla.

VI.2. El principio de economía en la recaudación.

De conformidad con el principio de referencia, *“Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia entre lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado sea lo más pequeña posible.”*

Un impuesto puede tomar o quitar del bolsillo de la gente bastante más de lo que ingresa en el tesoro público en una de las cuatro formas siguientes:

1. El empleo de un gran número de funcionarios para el cobro de los impuestos. Puesto que resulta perjudicial pues con la sola nómina de

¹⁸ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Décima quinta Edición, Ed. Themis, México, 2000, Pág. 222.

los mismos se va la mayor parte del producto recaudado con motivo del impuesto. Es decir, que la retribución de dichos funcionarios, puede convertirse en una contribución adicional para el contribuyente.

2. Los impuestos opresivos a la industria.- Ya que son aquellos que desaniman al sector inversionista tanto nacional como extranjero. Obviamente esto implica un impedimento para la creación de fuentes de empleo.
3. Las confiscaciones y penalidades.- Ambas establecidas con la finalidad de limitar la evasión fiscal. Aunque estas medidas van dirigidas exclusivamente al ente evasor, también la población sufre indirectamente sus efectos. Debido a que con la ruina de aquél, se elimina automáticamente la posible inversión de su capital. Evitando así el surgimiento de nuevas fuentes de trabajo y con ello el benéfico que implicaría para la comunidad.
4. Las visitas y fiscalización por parte de los recaudadores, ya que la mayoría de las veces hacen resultan molestas para el contribuyente. Puesto que a través de ellas se le victimiza, haciéndolo blanco de opresiones por parte del visitador.

Particularmente, el principio de mérito implica que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, es decir, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la Federación tiene que ser la menor posible; es decir, que el gasto que se haga para generar la recaudación de ingresos no sea superior a lo que se obtenga a través de la recaudación.

El principio de economía en la recaudación, encuentra su justificación en el hecho de que si el costo de la recaudación de las contribuciones es mayor al producto obtenido por la misma, no existe forma en que los ingresos del estado resulten suficientes para sufragar de manera eficiente el gasto público.

Respecto de este principio, Adam Smith, señala cuales son las cuatro causas por las que se califica de antieconómico un impuesto:

1. El empleo de un gran número de funcionarios para el cobro de los impuestos.
2. Los impuestos opresivos a la industria, pues desaniman al sector inversionista tanto nacional como extranjero.

3. Las confiscaciones y penalidades, ya que independientemente de su propósito fundamental se inhibe la posible inversión de su capital.
4. Las visitas y actos de fiscalización por parte de los recaudadores, ya que así tratarse de actos de molestia, resultan molestas para el contribuyente.

VI.3. El principio de eficiencia.

A pesar de que constitucionalmente no se trata de un principio tributario reconocido en nuestro sistema jurídico, la doctrina lo ha considerado como uno de los elementos medulares para la comprensión del sistema tributario mexicano.

Por ejemplo, Narciso Sánchez, lo denomina principio de economía e implica una suma de los principios que han quedado analizados previamente, considerando al respecto que *“los tributos deben ser productivos, que lo recaudado por concepto de los mismos sea destinado en la mayor parte para cubrir el gasto público, pero también que no reporten fuertes cargas para la economía de los contribuyentes, porque ello puede orillarlos a la evasión fiscal o a la elusión tributaria al ahuyentar a los contribuyentes con las fuertes cargas o con las visitas de inspección.”*¹⁹.

Así, las ideas que rodean el principio de eficiencia han servido como elemento crítico de las legislaciones tributarias mexicanas, y además se perfilan en el discurso de la doctrina tributaria como un importante criterio del deber ser de sus instituciones.

Como ejemplo de ello, debe recordarse que en el año de 1853, se decretaron diversos impuestos sobre el uso y tenencia de ventanas y de perros. Dichos tributos ocasionaron, en parte, que la Ciudad de México presentara un aspecto arquitectónico muy particular, al haberse tenido que clausurar gran parte de las ventanas de las casas y edificios para disminuir al máximo posible el campo de aplicación de este gravamen y por otra, el sacrificio de dichos animales, todo ello, con el fin de eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas.

¹⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, México, Porrúa, 1999 Pág. 184.

VI.4. Complejidad del cumplimiento de obligaciones fiscales en la expedición de comprobantes fiscales.

Tal como ha quedado expuesto a lo largo de la presente Tesis, el régimen jurídico que rige a la emisión de comprobantes fiscales, constituye una tarea sumamente compleja para los contribuyentes, atendiendo a diversos factores.

El primero de ellos, lo constituye la imperiosa necesidad de tener conocimientos en materia de tecnologías de la información y las comunicaciones, herramientas éstas, fundamentales para el oportuno y correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. Lo anterior sin considerar que en nuestro país, existen aún un gran número de habitantes que no tienen acceso a dichas tecnologías.

Lo anterior, dado que independientemente del cúmulo de obligaciones y requisitos que deben satisfacerse para su emisión, no debe perderse de vista que la simplificación administrativa implica la instrumentación y modernización de los mecanismos que permitan, de una manera más ágil, ya sea la prestación de un servicio público o el cumplimiento de una obligación por parte del sujeto pasivo, sin embargo, el empleo de tales tecnologías, acorde con la Encuesta en Hogares sobre Disponibilidad y Uso de las Tecnologías de la Información²⁰ realizada por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, no resulta una herramienta de fácil acceso para toda la población en nuestro País, máxime cuando implica el establecimiento de cargas adicionales a cargo de los contribuyentes.

Lo anterior es así, pues dicha encuesta reveló que al mes de abril de 2013, 49.4 millones de personas son usuarios de una computadora y 46.0 millones utilizan Internet en el país.

De la encuesta referida, también se desprende que dicho organismo informó que en México hay 11.1 millones de hogares equipados con computadora, lo que representa un 35.8% del total de hogares en el país, destacando que acorde con la encuesta realizada, se registró que en entidades como el Distrito Federal, Baja California Sur y Baja California, cinco de cada diez hogares cuentan con computadora, mientras que en entidades como Chiapas y Oaxaca menos de dos de cada diez hogares tiene acceso a este equipo.

Por lo que a conectividad se refiere, el Instituto Nacional de Estadística y Geografía informó que sólo 9.5 millones de hogares cuentan con conexión a Internet, lo cual representa el 30.7% del total en México.

²⁰ Boletín de Prensa 502/2013, Encuesta sobre Disponibilidad y Uso de las Tecnologías de la Información (MODUTIH) 2013. Instituto Nacional de Estadística y Geografía, 27 de noviembre de 2013.

Tratándose de los principales lugares de acceso, la encuesta arrojó que entre el conjunto de usuarios de computadora, los más frecuentemente reportados en el 2013, fueron: el hogar con 58.9%; los sitios públicos con 33.0% y el trabajo con 22.7%.

De lo anterior, se aprecia que el empleo de las tecnologías de la información tratándose del cumplimiento de las obligaciones fiscales, no tomó en consideración el grado de accesibilidad de los contribuyentes a dichas tecnologías, lo que propicia el incumplimiento de obligaciones fiscales por parte de aquellos contribuyentes que se encuentren limitados al uso de los medios electrónicos, ya sea por no contar con acceso a ellos o bien, por carecer de los conocimientos técnicos que se requieren para su empleo.

En segundo término, podemos enunciar que como quedó apuntado con antelación, fue el propio Ejecutivo Federal quien reconoció expresamente en la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión el 8 de septiembre de 2011, que hasta el 31 de diciembre de 2011, existían 158 requisitos de comprobantes fiscales, dispersos en 27 artículos y 24 reglas, distribuidos de la siguiente forma:

Disposición fiscal	Artículos	Reglas	Requisitos
Código Fiscal de la Federación	4		35
Reglamento del Código Fiscal de la Federación	2		15
Ley del Impuesto sobre la Renta	5		5
Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta	10		20
Ley del Impuesto al Valor Agregado	2		2
Disposición fiscal Artículos Reglas Requisitos Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	1		4
Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	1		3
Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos	2		3
Resolución Miscelánea Fiscal		20	49
Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior		3	17
Resolución de Facilidades Administrativas		1	5

Totales	27	24	158 ²¹
---------	----	----	-------------------

Considerando lo anterior, independientemente de las sendas reformas que en materia de comprobantes fiscales ha aprobado el Legislador en la última década, no existe forma de considerar que la expedición de comprobantes fiscales constituye hoy en día una tarea de fácil cumplimiento, en tanto que la debida atención de las sendas obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales se tornó complejo, cuestión ésta que no ha sido simplificada a pesar del empleo de herramientas tecnológicas, lo que aunado al alcance interpretativo otorgado al requisito consistente en detallar en los comprobantes fiscales la “descripción del servicio o uso goce que amparen”, pugna con los principios de comodidad tributaria, de economía en la recaudación y de eficiencia del sistema tributario.

Esto, pues para considerar cumplida la obligación consignada en la fracción V, del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación, consistente en que el mismo contenga la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, conforme al criterio de que “excepcionalmente, existe la posibilidad de que los pormenores del servicio o del uso o goce se contengan en documento distinto al comprobante fiscal”, implica que en dichos comprobantes, deba hacerse una identificación exhaustiva de los servicios que se presten o del objeto del uso o goce que amparen, situación que en muchos casos, puede tornarse imposible.

Pensemos pues en un comprobante fiscal que ampare la realización de diversas obras derivado de un contrato de obra pública. En un caso como el planteado, indudablemente existe la necesidad de remitir a otros documentos tales como un contrato, una estimación de avance obra, bitácoras, planos arquitectónicos y otros documentos en los que se detallen de manera precisa, cuáles son todos aquellos actos ejecutados al amparo del contrato de mérito, dado que comprenden una diversidad de acciones tendientes a la satisfacción de un objetivo específico.

Misma situación acontece respecto de otro tipo de servicios. Consideremos la prestación de servicios de una firma legal especializada en diversas ramas del derecho tales como civil, mercantil, penal, laboral, administrativo, financiero, fiscal, electoral, ambiental, corporativo, aeronáutico, energético, protección de datos, telecomunicaciones, marítimo, comercio exterior, etc., que ejecuten diversas tareas en favor de un mismo contribuyente. En un caso así, valdría la pena cuestionarse: ¿es necesario precisar en el comprobante fiscal respectivo el detalle de cada uno de los servicios prestados en las ramas enunciadas?

²¹ Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión el 8 de septiembre de 2011. Pág. VI.

Considerando los principios de comodidad tributaria, de economía en la recaudación y de eficiencia del sistema tributario, por lo que a la obligación de consignar en los comprobantes fiscales se refiere, de consignar en ellos la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, sin lugar a dudas resulta de mayor eficiencia remitir la prestación de dichos servicios a un determinado documento, en el que se detalle cuáles son los alcances de los servicios prestados en cada una de las ramas enunciadas, pues de lo contrario, la precisión del detalle que describa los servicios prestados, se convierte en una labor injustificada para el contribuyente, que no tiene ningún propósito de eficiencia, ni para el contribuyente ni para el Estado.

Es por lo anterior, que atendiendo a los referidos principios, resulte necesario el que no excepcionalmente, sino en todos los casos la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, tenga la ineludible obligación de allegarse de otros elementos o documentos que le permitan conocer con detalle, la identificación de los servicios prestados o el objeto del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales.

Esto, en atención a que sólo de esa forma se tendrá la certeza de cuáles son todos los aspectos que comprende la expedición de un comprobante fiscal, amén de que con ello, el Fisco Federal también cumpliría su propósito de modernizar los esquemas de comprobación fiscal, a fin de hacer frente a los retos que representa para nuestro país la creciente evasión y elusión fiscal y sin perder de vista que el empleo de medios electrónicos también tiene como propósito el que la autoridad fiscal se allegue de la totalidad de la información contable de los contribuyentes.

CONCLUSIONES

- Existe la necesidad de que mejorar el sistema recaudatorio en nuestro país, no sólo mediante el fortalecimiento de los mecanismos de comprobación fiscal, para obtener certeza de que los ingresos, deducciones y acreditamientos manifestados o aplicados por los contribuyentes son reales y correctos, y con ello procurar evitar la evasión y la defraudación fiscal, sino además, mediante una auténtica simplificación administrativa amigable con los contribuyentes.
- El empleo de los medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, tales como la realización de pagos por medios electrónicos, la implementación de contraseñas y firmas electrónicas, y la obligación de expedir comprobantes fiscales digitales, si bien tiene como propósito el de simplificación administrativa, no menos cierto es que dicho propósito se ha desvirtuado en ciertos aspectos, al constituir tan sólo hoy en día, mecanismos que permiten a las autoridades fiscales tener mejores herramientas de fiscalización que permitan a su vez cerciorarse de la existencia de las operaciones que realicen los contribuyentes y evitar así, la evasión y defraudación fiscal.
- A la luz del criterio interpretativo contenido en la Contradicción de Tesis 232/2017 que dieron lugar al criterio contenido en la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 161/2017 (10a.), no debe considerarse que excepcionalmente, sino en todos los casos, es posible que los pormenores de la descripción del servicio de un comprobante fiscal se contengan en documento distinto que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, toda vez que ello representaría colocar a cierto tipo de contribuyentes, por la naturaleza de los servicios que presten o el objeto del uso o goce que otorguen, en un plano de desigualdad respecto de aquellos contribuyentes que ya sea por la fácil conceptualización del servicio que presten o bien, por la particular identificación del objeto otorgamiento del uso o goce.
- Resulta injustificable que el cumplimiento de la obligación formal consignada en la fracción V, del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación, consistente en consignar en los comprobantes fiscales la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, quede sujeta a un criterio subjetivo de la autoridad, en tanto que no se encuentra establecido en ninguna norma en nuestro sistema jurídico, -sin considerar el alcance interpretativo contenido en la Contradicción de Tesis 232/2017-, el grado de detalle que deba contener un comprobante fiscal, máxime cuando tal

elemento lleva una repercusión inmediata y directa sobre la base de las contribuciones.

- Las inconsistencias contenidas en un comprobante fiscal en cuanto a la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, son insuficientes para generar una presunción válida sobre la inexistencia de la transacción que en el mismo se señale, y, consecuentemente dicho comprobante resulta suficiente para darle efectos fiscales a una determinada operación, sin perjuicio de que sean adminiculadas con otros documentos de los que la autoridad se allegue en el ejercicio de sus facultades, a fin de formar una presunción válida
- Independientemente de que en un comprobante fiscal no se contenga en forma detallada la “descripción del servicio o del uso o goce que amparen”, como lo exige la fracción V, del artículo 29-A, del Código Fiscal de la Federación, existe una presunción de certeza de que la información contenida en el mismo es cierta, de conformidad con lo previsto por el último párrafo del artículo 63, del Código Fiscal de la Federación, que si bien admite prueba en contrario.

BIBLIOGRAFÍA

- Acosta Romero, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo. Primer Curso, Décimo Séptima Edición, Ed. Porrúa, México, 2004.
- Alemán Pardo, María José, Acerca de las diferencias entre discrecionalidad y arbitrariedad en la actuación de la administración, Revista de la Fundación Mariano Ruiz Funes, Murcia, Núm. 24: 1997.
- Ambrosio, Michel. Defraudación Fiscal. Quinta. D.F.: Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2008.
- Arriola Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Décima Quinta. D.F.: Themis, 2000.
- Cárdenas Elizondo, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Segunda. D.F.: Porrúa, 1997.
- Benavides Pinilla, Víctor Leonel, Consideraciones en torno a la discrecionalidad de la Administración Pública en Panamá, Volumen II, Panamá, Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo, 2009.
- Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas. Tercera. D.F.: Porrúa, 1996.
- García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas (Parte General). Buenos Aires: Depalma, 1996.
- Gertz Manero, Federico. Derecho Contable Mexicano. Primera. D.F.: Porrúa, 2000.
- Giuliani Funrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Quinta. Buenos Aires: Depalma, 1993.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Enciclopedia Jurídica Mexicana, Segunda Edición, México: Porrúa, 2004.
- Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Tercera. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.
- Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. Décimo novena. Porrúa, 2007.

- Ortega Maldonado, Juan Manuel. Lecciones de Derecho Fiscal. D.F.: Porrúa, 2012.
- Pérez de Ayala, José Luis y González Eusebio. Derecho Tributario I. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1994.
- Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio. Derecho Tributario II. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1994.
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Lo que todo contribuyente debe saber: La facultad del Estado para cobrar contribuciones. D.F.: México Gobierno de la República, 2008.
- Real Academia de la Lengua Española, Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, Madrid, Ed. Espasa-Calpe, 2001.
- Revilla Cerrillo, Eric Sergio y SOTO AMADO, Ana del Carmen. Artículo: "El embargo en materia fiscal federal: entre la legalidad y la falta de límites". Se puede consultar en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-69162015000100156. Fecha de consulta: 28 de junio de 2018.
- Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Tercera. Ciudad de México: Oxford, 2014.
- Sánchez Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, México: Porrúa, 1999.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 34, Tomo I, Septiembre de 2016.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997.
- Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, Octubre de 1991.
- Semanario Judicial de la Federación, Volumen 91-96, Primera Parte.
- Smith, Adam. Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Tercer Tiraje. Barcelona: BOSCH. Casa Editorial, 1955.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. Las Garantías de Igualdad. Segunda. D.F.: Poder Judicial de la Federación, 2005.

- Las Garantías Individuales. Parte General. Segunda. D.F.: Poder Judicial de la Federación, 2005.

Leyes

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, Gallardo Ediciones.
- Código Fiscal de la Federación 2008, Themis.
- Código Fiscal de la Federación 2012, Themis.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación 2008, Themis.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación 2012, Themis.

Otros documentos

- Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión el 8 de septiembre de 2011.
- Boletín de Prensa 502/2013, Encuesta sobre Disponibilidad y Uso de las Tecnologías de la Información (MODUTIH) 2013. Instituto Nacional de Estadística y Geografía, 27 de noviembre de 2013.